Universitatea Hyperion Bucureşti
Facultatea de Ştiințe Economice

BAZELE CONTABILITĂȚII

Autor: Anda GHEORGHIU
Angela VIDRASCU

Cuvânt înainte

Suportul de curs îşi propune să fie un instrument util pentru studenții anului I al facultăților de ştiințe economice, care să îi ajute în demersul lor de a se descurca în multitudinea de informații din domeniul financiar–contabil .

În cadrul suportului de curs le sunt prezente pe larg noțiuni de bază precum: patrimoniu, activ, pasiv, cont, bilanț contabil, într-un limbaj cât mai accesibil, care să facă înțelegerea cât mai uşoară .

Chiar dacă este abordat cu deosebire sistemul contabil din România, nu sunt omise nici considerații privitoare la sisteme contabile din străinătate, mai ales cel de sorginte anglo-saxonă, care să îi pe studenți să se familiarizeze cu limbajul şi logica Standardelor Internaționale de Contabilitate .

Noțiunile pe care studenții le vor învăța la disciplina Bazele contabilității îi vor ajuta foarte mult în carieră, indiferent dacă vor alege să practice profesiunea contabilă (experții contabili sau auditori financiari), să îmbrățişeze alte îndeletniciri din sfera economică şi managerială (analist financiar, evaluator, consultant fiscal, auditor intern, specialist în comerț, turism, servicii, în managementul producției, resurselor umane, în cercetare sau marketing), ori, de ce nu, să demareze o afacere pe cont propriu .

Aş încheia acest cuvânt prin următorul citat: "Este absolut indispensabil omului modern de a se iniția câtuşi de puțin în elementele contabilității. Toți cei care lucrează în economie trebuie să fie în măsură să înțeleagă cele două relevee esențiale, să ştie bilanțul şi contul de profit şi pierdere. "

(P. Samuelson – laureat al premiului Nobel pentru economie)

UNIVERSITATEA EXPEDION

Cuprinsul suportului de curs

Unitatea de învățare nr. 1 - ***INTRODUCERE***

1.1. Rolul contabilității ca știință și scurt istoric al acesteia 18
1.2. Definiția și procedeele contabilității. Relația cu alte științe 19
1.3. Sisteme de contabilitate și utilizatorii informației contabile 20
1.4. Reglementarea contabilității în România..... 23
1.5. Cadrul juridic european și internațional al contabilității 24
1.6. Tema de control a unității nr. 1..... 25
1.7. Testul de autoevaluare nr. 1 26
1.8. Bibliografia specifică unității nr. 1 28

Unitatea de învățare nr. 2 - ***OBIECTUL ŞI METODA CONTABILITĂȚII***

2.1. Patrimoniul ca obiect de studiu al contabilității..... 29
2.2. Principiile contabilității 31
2.3. Metoda contabilității și procedeele sale..... 33
2.4. Tema de control a unității nr. 6 35
2.5. Testul de autoevaluare nr. 6 35
2.6. Bibliografia specifică unității nr. 6 38

Unitatea de învățare nr. 3 - ***BILANȚUL CONTABIL, CA EXPRESIE A DUBLEI REPREZENTĂRI***

3.1. Structura bilanțului contabil 39
3.2. Elementele componente ale activului 42
3.3. Elementele componente ale pasivului 47
3.4. Tipuri de modificări bilanțiere..... 49
3.5. Tema de control a unității nr. 3 54
3.6. Testul de autoevaluare nr. 3 54
3.7. Bibliografia specifică unității nr. 3 58

Unitatea de învățare nr. 4 – ***CONTUL ŞI DUBLA ÎNREGISTRARE***

4.1. Noțiunea, necesitatea, funcțiile și forma contului 59
4.2. Structura contului 0
4.3. Regulile de funcționare a conturilor 61

UNIVERSITATEA HYPERION

4.4. Dubla înregistrare şi corespondenţa conturilor 63
4.5. Analiza contabilă a operaţiilor economice şi financiare. Formula şi articolul contabil 63
4.6. Conturile sintetice şi analitice 67
4.7. Planul de conturi 67
4.8. Balanţa de verificare 70
4.9. Tema de control a unităţii nr. 4 72
4.10.Testul de autoevaluare nr. 4 72
4.11.Bibliografia specifică unităţii nr. 4 77

Unitatea de învăţare nr. 5 - ***DOCUMENTELE DE EVIDENŢĂ CONTABILĂ***

5.1. Noţiunea, importanţa, întocmirea şi prelucrarea documentelor contabile 78
5.2. Clasificarea documentelor 79
5.3. Documentele justificative – baza înregistrărilor în contabilitate 81
5.4. Registrele contabile (documentele de evidenţă contabilă) 82
5.5. Documente de sinteză şi raportare contabilă (situaţii financiare) 83
5.6. Tema de control a unităţii nr. 5 83
5.7. Testul de autoevaluare nr. 5 84
5.8. Bibliografia specifică unităţii nr. 5 87

Unitatea de învăţare nr. 6 - ***CONTABILITATEA CAPITALURILOR***

6.1. Delimitări şi structuri privind capitalurile 88
6.2. Conţinutul şi funcţia conturilor utilizate pentru evidenţa capitalurilor 90
6.2.1. Contabilitatea capitalului şi rezervelor 91
6.2.2. Contabilitatea rezultatului reportat 94
6.2.3. Contabilitatea rezultatului exerciţiului 95
6.2.4. Contabilitatea subvenţiilor pentru investiţii 96
6.2.5. Contabilitatea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli 97
6.2.6. Contabilitatea împrumuturilor şi datoriilor asimilate 98
6.3. Tema de control a unităţii nr. 6 99
6.4. Testul de autoevaluare nr. 6 99
6.5. Bibliografia specifică unităţii nr. 6 102

Unitatea de învăţare nr. 7 - ***CONTABILITATEA ACTIVELOR IMOBILIZATE***

7.1. Delimitări şi structuri privind imobilizările 104

UNIVERSITATEA PETROŞANI

7.1.1. Structura activelor imobilizate 104
7.1.2. Amortizarea imobilizărilor 105
7.1.3. Documentele cele mai utilizate în evidența imobilizărilor 107
7.2. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența imobilizărilor 108
7.2.1. Conturile utilizate pentru evidența imobilizărilor necorporale 108
7.2.2. Conturile utilizate pentru evidența imobilizărilor corporale ... 110
7.2.3. Conturile utilizate pentru evidența imobilizărilor financiare .. 112
7.2.4. Conturile utilizate în vederea înregistrării ajustărilor pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor 113
7.3. Tema de control a unității nr. 7 114
7.4. Testul de autoevaluare nr. 7 114
7.5. Bibliografia specifică unității nr. 7 117

Unitatea de învățare nr. 8 - ***CONTABILITATEA STOCURILOR***

8.1. Delimitări şi structuri privind stocurile 119
8.1.1. Definirea si structura stocurilor 119
8.1.2. Evaluarea stocurilor 121
8.1.3. Metode de organizare a contabilității stocurilor 125
8.1.4. Documente privind evidența operativă a stocurilor 126
8.2. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența stocurilor . 127
8.2.1. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența stocurilor de materii prime şi materiale 127
8.2.2. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența produselor şi a producției în curs..... 129
8.2.3. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența stocurilor aflate la terți 130
8.2.4. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența stocurilor de animale 131
8.2.5. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența mărfurilor 132
8.2.6. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența ambalajelor 134
8.2.7. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența provizioanelor pentru deprecierea stocurilor 135
8.3. Tema de control a unității nr. 8 136
8.4. Testul de autoevaluare nr. 8 136
8.5. Bibliografia specifică unității nr. 8 140

UNIVERSITATEA HYPERION

Unitatea de învățare nr. 9 - ***CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU TERȚII***

9.1. Delimitări şi structuri privind creanțele şi datoriile legate de terți ... 142
9.1.1. Structura generală a creanțelor şi datoriilor 142
9.1.2. Documente privind evidența decontărilor cu terții 143
9.2. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența creanțelor şi datoriilor 144
9.2.1. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența creanțelor şi datoriilor comerciale 144
9.2.2. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența creanțelor şi datoriilor salariale 147
9.2.3. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența creanțelor şi datoriilor sociale 149
9.2.4. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența creanțelor şi datoriilor fiscale 154
9.2.5. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența creanțelor şi datoriilor în raporturile cu acționarii /asociații . 156
9.2.6. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența creanțelor şi datoriilor diverse 157
9.3. Tema de control a unității nr. 9 158
9.4. Testul de autoevaluare nr. 9 159
9.5. Bibliografia specifică unității nr. 9 162

Unitatea de învățare nr. 10 - ***CONTABILITATEA TREZORERIEI***

10.1. Delimitări şi structuri privind trezoreria 164
10.1.1. Structura generală a trezoreriei 164
10.2. Conținutul şi funcția conturilor de trezorerie 165
10.2.1. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența investițiilor pe termen scurt 165
10.2.2. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența decontărilor fără numerar 167
10.2.3. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența decontărilor în numerar 169
10.2.4. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența acreditivelor 170
10.2.5. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența avansurilor de trezorerie 172
10.2.6. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența viramentelor interne 174
10.2.7. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența

UNIVERSITATEA LUCEAFĂRUL

ajustărilor pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie 175
10.3. Tema de control a unității nr. 10 176
10.4. Testul de autoevaluare nr. 10 177
10.5. Bibliografia specifică unității nr. 10 179

Unitatea de învățare nr. 11 - ***CONTABILITATEA CHELTUIELILOR, VENITURILOR ŞI REZULTATELOR***

11.1. Delimitări şi structuri privind cheltuielile şi veniturile 180
11.2. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența cheltuielilor şi veniturilor 181
11.3. Tema de control a unității nr. 11 190
11.4. Testul de autoevaluare nr. 11 190
11.5. Bibliografia specifică unității nr. 11 193

Unitatea de învățare nr. 12 – ***INVENTARIEREA PATRIMONIULUI***

12.1. Norme privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de activ şi de pasiv 195
12.2. Documentele care sunt folosite la operațiunile de inventariere 201
12.3. Regularizarea diferențelor constatate la inventariere 201
12.4. Tema de control a unității nr. 12 203
12.5. Testul de autoevaluare nr. 12 204
12.6. Bibliografia specifică unității nr. 12 206

13. ***BIBLIOGRAFIA ÎNTREGULUI SUPORT DE CURS*** 207

14. ***NOTIȚELE CURSANTULUI*** ……...209

UNIVERSITATEA HYPERION

Unitatea de învățare nr. 1

INTRODUCERE

Timpul de studiu individual estimat: 1 h

Competențele specifice unității de învățare:
După studiul acestei unități de învățare studenții trebuie să cunoască:
- rolul contabilității ca ştiință
- definiția şi procedeele contabilității
- relația contabilității cu alte ştiințe
- sistemele de contabilitate
- utilizatorii informației contabile

Cuprinsul unității de învățare:

1.1. Rolul contabilității ca ştiință şi scurt istoric al acesteia
1.2. Definiția şi procedeele contabilității. Relația cu alte ştiințe
1.3. Sisteme de contabilitate şi utilizatorii informației contabile
1.4. Reglementarea contabilității în România
1.5. Cadrul juridic european şi internațional al contabilității
1.6. Tema de control a unității nr. 1
1.7. Testul de autoevaluare nr. 1
1.8. Bibliografia specifică unității nr. 1

UNIVERSITATEA HYPERION

1.1. ROLUL CONTABILITĂȚII CA ŞTIINȚĂ ŞI SCURT ISTORIC AL ACESTEIA

Din punct de vedere etimologic, cuvântul „contabilitate" provine din limba latină, de la *computare* (a număra), adoptat în limba română pe filiera franceză, de la verbul *compter*, cu acelaşi înțeles.

Contabilitatea este, practic, limbajul codificat al afacerilor, la baza căruia stă etalonul monetar, care cuantifică orice activitate, de aşa manieră încât ea să poată fi înregistrată şi standardizată într-o formă concentrată.

Deşi oamenii au încercat încă din antichitate să țină o evidență clară a valorilor pe care le dețineau sau le gestionau, contabilitatea a început să se dezvolte ca ştiință de abia în secolul al XV-lea. Astfel, **cel mai vechi**

registru de contabilitate dublă atestat în Europa este cel al bancherilor cetății **Genova (1340).**

DE REȚINUT !

În anul 1494, călugărul franciscan venețian **Luca Paciolo** a publicat un tratat de matematică *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportione et Proportionalita*, care reprezintă practic prima descriere a contabilității în partida dublă. Prima definiție științifică a contabilității îi aparține lui Paciolo, care o caracteriza ca fiind „fiecare mişcare sau tranziție intervenită în masa averii şi, implicit, a capitalului este reprezentat ca un raport între primire şi dare, respectiv între debitor, cel care primeşte şi creditor, cel care avansează”[1].

DE REȚINUT !

După anul 1948 științele sociale, inclusiv contabilitatea, s-au subordonat paradigmei socialismului, ceea ce a condus la organizarea unui sistem contabil centralizat, organizat în mod unitar la nivelul întregii economii naționale.

Revoluția din decembrie 1989 a reprezentat punctul de cotitură spre economia de piață, România începând să își reformeze sistemul contabil, beneficiind în acest demers de asistența şi expertiza unor țări membre ale UE (Franța, Belgia, Marea Britanie). Obiectivul programului de reformă a fost implementarea **standardelor internaționale de contabilitate (*International Accounting Standards*).**

1.2. DEFINIȚIA ŞI PROCEDEELE CONTABILITĂȚII. RELAȚIA CU ALTE ŞTIINȚE

Obiectul contabilității îl reprezintă evidența, calculația şi controlul, în expresie valorică, a stării şi mişcării patrimoniului, cu indicarea destinației şi sursei lor de proveniență, a mijloacelor economice, a proceselor economice, precum şi a rezultatelor financiare.

[1] Sălceanu Alexandru, *Bazele contabilității*, Bucureşti, Editura Economică, 2004, pag. 12.

UNIVERSITATEA HYPERION

DE REȚINUT !

Contabilitatea presupune înregistrarea, evaluarea, gestiunea şi controlul activelor, capitalurilor proprii şi al datoriilor, precum şi al rezultatelor obținute.

Ea se clasifică în: contabilitatea **curentă**, care cuprinde lucrările ce se efectuează zi de zi, pe parcursul perioadei de gestiune şi contabilitatea **periodică**, care se realizează la sfârşitul perioadelor de gestiune.

Printre **procedeele metodei contabilității** se numără:

1) Procedee specifice metodei contabilității
– contul;
– bilanțul;
– balanța de verificare.

2) Procedee comune cu alte discipline, cum ar fi:
– documentele;
– evaluarea;
– calculația;
– inventarierea.

DE REȚINUT !

Uneori, contabilitatea este confundată în mod eronat cu fiscalitatea. Deşi cele două se întrepătrund, trebuie făcută demarcația între cele două. O contabilitate modernă ar trebui să fie independentă şi deconectată de fiscalitate, să țină cont de nişte principii contabile general acceptate (aşa cum americanii folosesc aşa-numitele „U.S.-GAAP, *general accepted accounting principles*").

UNIVERSITATEA HYPERION

1.3. SISTEME DE CONTABILITATE ŞI UTILIZATORII INFORMAȚIEI CONTABILE

De-a lungul timpului, ştiința contabilității a evoluat, dezvoltându-şi în permanență metodele şi tehnicile, în scopul servirii cât mai bune a necesităților utilizatorilor ei.

DE REȚINUT !

Principalele sisteme adoptate în practică sunt cele în partida simplă şi în partida dublă.

Contabilitatea în partidă simplă presupune înregistrarea unei operații economice într-un singur cont. De exemplu, intrarea unei sume de bani în contul bancar se înregistrează la partida „Banca”. Pentru aceasta se foloseşte un simplu jurnal de încasări şi plăți, dar nu se reflectă angajamentele (creanțe, datorii), ci numai transferurile de numerar.

Contabilitatea în partidă dublă presupune reflectarea unei operații economice prin înregistrarea în două partide, concomitent, una indicând originea şi cealaltă destinația. În exemplul inițial, dacă suma de bani a fost vărsată în contul bancar din casieria agentului economic, se vor folosi două partide: „Banca” (indicând destinația sumei) şi „Casa” (indicând originea sumei). Contabilitatea în partidă dublă foloseşte o multitudine de conturi deschise pentru toate elementele patrimoniale care înregistrează mişcări.

După modul de organizare a conturilor, există sisteme de contabilitate cu un singur circuit şi cu două circuite.

Sistemul de contabilitate cu un singur circuit (monist) organizează conturile într-un flux unic al operațiilor economice, fără să facă distincție între operațiile care fac obiectul contabilității financiare şi cele care privesc gestiunea internă.

Sistemul de contabilitate cu dublu circuit (dualist) organizează conturile într-un flux dublu, delimitând operațiile cu terții, precum şi rezultatele financiare (*financial accounting*), de circuitul gestiunii interne (*managerial accounting*) privind costurile, producția şi rentabilitatea.

În Romania, la ora actuală, contabilitatea este organizată în sistem dualist, informația fiind clasificată astfel:

– **Informație contabilă financiară (publică sau generală)**, destinată utilizatorilor externi (acționari, investitori, salariați, creditori, administrația financiară, publicul larg). Contabilitatea financiară sau generală are caracter obligatoriu pentru toate unitățile patrimoniale.

– **Informație contabilă de gestiune** destinată utilizatorilor interni (conducerea întreprinderii). Contabilitatea internă de gestiune se organizează de fiecare unitate patrimonială în funcție de specificul activității ei şi de necesitățile proprii.

Informația contabilă financiară este cuprinsă în **situațiile financiare de sinteză**: bilanț, cont de profit şi pierdere, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de trezorerie, politici contabile şi note explicative. **Informația contabilă de gestiune** este nestandardizată, uneori şi nemonetară (în etalon natural-metri cubi, kilograme, metri lineari), şi cuprinde informații

UNIVERSITATEA HYPERION

despre costul unitar al produselor, profitul pe produs sau tendințele pe care le au costurile în funcție de volumul activității, având ca scop calcularea unor indicatori de eficiență, de productivitate, de rotație a stocurilor, foarte utili managerilor atunci când iau decizii .

Principalii utilizatori ai informației contabile sunt:

– **Conducerea** întreprinderii care utilizează datele contabile în mod operativ pentru luarea unor decizii juste şi pentru întocmirea de planuri, prognoze şi bugete;

– Investitorii, care sunt interesați de nivelul dividendelor care pot fi obținute sau de pierderile probabile;

– **Salariații** sau candidații potențiali, care sunt interesați de dinamica locurilor de muncă sau de oportunități de promovare în viitor;

– **Clienții**, care urmăresc continuarea relațiilor comerciale cu respectiva companie;

– **Creditorii comerciali**, respectiv furnizorii de bunuri şi servicii, care sunt preocupați de lichiditatea pe termen scurt a întreprinderii, deoarece doresc să îşi recupereze creanțele cât mai rapid;

– **Creditorii financiari** (băncile), care sunt interesați de capacitatea întreprinderii de a rambursa creditele şi dobânzile;

– **Auditorii**, care sunt chemați să îşi exprime o opinie independentă şi obiectivă asupra fidelității datelor cuprinse în situațiile financiare. Tipurile de opinie favorabilă aferente auditului financiar se exprimă printr-una din formulele: «situațiile financiare dau o imagine fidelă…» sau «situațiile financiare prezintă în mod sincer în toate aspectele lor semnificative…».

– **Ministerul de Finanțe**, care întocmeşte prognoze referitoare la veniturile statului, pe baza informațiilor din contabilitatea financiară furnizate de unitățile patrimoniale;

– **Comisia Națională de Statistică**, care centralizează raportările statistice ale întreprinderilor având ca scop calcularea indicatorilor macroeconomici şi elaborarea conturilor naționale;

– **Publicul**, care este interesat să obțină informații privitoare la impactul activității întreprinderilor asupra mediului de afaceri, asupra mediului înconjurător ori asupra comunităților locale.

UNIVERSITATEA HYPERION

1.4. REGLEMENTAREA CONTABILITĂȚII ÎN ROMÂNIA

DE REȚINUT !

Autoritatea de reglementare a contabilității în țara noastră este **Ministerul Finanțelor Publice** prin intermediul Direcției Generale de Legislație Contabilă.

Sistemul contabil existent în România a fost reformat prin **Legea contabilității nr. 82/1991** care l-a făcut compatibil cu Directiva a IV-a a CEE privind situațiile financiare anuale ale societăților comerciale.

Au mai fost elaborate:

– **Regulamentul de aplicare a Legii Contabilității;**

– **Planul de Conturi General;**

– **Normele metodologice pentru utilizarea conturilor;**

– **Modelele registrelor contabile şi ale situațiilor de sinteză;**

– **Formularele comune privind activitatea financiar-contabilă şi normele de întocmire şi utilizare a acestora.**

Pe plan național, cadrul juridic al contabilității se bazează pe reguli ierarhizate şi definite astfel:

a) Textele legislative (legi şi ordonanțe). Legile sunt adoptate de Parlament şi se referă la probleme fundamentale, în limitele acordate de Constituție. Ordonanțele se adoptă de către executiv, de regulă, în situații de urgență, urmând să treacă prin Parlament pentru validare.

b) Texte de reglementare (decrete şi hotărâri) sunt emise de guvern pentru situații specifice;

c) Elemente de jurisprudență (deciziile tribunalelor) au menirea de a stabili dacă dispozițiile legale au fost corect aplicate în diverse spețe.

d) Izvoare de doctrină (răspunsuri ministeriale, circulare administrative, alte surse) se constituie din ansamblul interpretărilor şi avizelor referitoare la situații asupra cărora textele legislative şi de reglementare nu au făcut precizări. După 1989, procesul de tranziție spre economia de piață a impus trecerea la un sistem nou, modern, adaptat la necesitățile de evidență şi raportare actuale.

Deşi marea majoritate a unităților patrimoniale din România organizează contabilitatea în partidă dublă, sunt situații în care legea permite ținerea ei în partidă simplă. Astfel, consiliile locale comunale, unitățile de cult, asociațiile de proprietari, asociațiile şi persoanele fizice autorizate să desfăşoare activități independente pot ține contabilitatea în partidă simplă (cu ajutorul unui jurnal de încasări şi plăți).

UNIVERSITATEA HYPERION

Contabilii își pot exercita profesia în calitate de **salariați** ai unei întreprinderi (în baza unor contracte de muncă) sau ca **experți independenți** (în baza unor contracte de prestări de servicii cu clienții lor).

Experții contabili și contabilii autorizați (persoane fizice sau juridice) pot ține contabilitatea unei întreprinderi, pe baza unui contract de prestări de servicii, fiind responsabili pentru ținerea contabilității în conformitate cu prevederile legii.

În situația în care managerii au nevoie de consultanță în ceea ce privește calculul impozitelor și taxelor, ei pot apela la consiliere de specialitate, din partea **consultanților fiscali**, membri ai **Camerei Consultanților Fiscali.**

Uneori, managerii pot apela la servicii de **evaluare** (a întreprinderilor, a proprietăților imobiliare, a bunurilor mobile, a activelor financiare), pentru care apelează la experți autorizați, membrii ai C.E.C.C.A.R. sau A.N.E.V.A.R. (**Asociația Națională a Evaluatorilor din România).**

1.5. CADRUL JURIDIC EUROPEAN ŞI INTERNAȚIONAL AL CONTABILITĂȚII

Putem spune ca **știința contabilității se află în pragul unei revoluții**, al unei provocări pe scara globală.

Primul pas spre o normalizare unitară a contabilității a fost făcut în anul 1973, odată cu înființarea Comitetului Internațional de Standarde Contabile **(I.A.S.C. – International Accounting Standards Committee)**.

Obiectivele I.A.S.C. sunt:

a) formularea și publicarea, în interesul public, a normelor contabile care se cer a fi respectate pentru prezentarea situațiilor financiare (bilanțul, contul de profit și pierdere, anexa la bilanț etc.) și de a promova acceptiunea și aplicarea acestora la nivel internațional;

b) armonizarea reglementarilor și procedurilor adoptate de țări diferite pentru a le face compatibile și inteligibile.

Un loc aparte îl are cooperarea cu organismul american de standardizare contabilă – Comitetul de standarde de contabilitate financiară (Financial Accounting Standards Board-F.A.S.B.). Pe plan internațional, există, astfel, la ora actuală, doi poli de reglementare a contabilității – **F.A.S.B** (referențialul american) și **I.A.S.B** (International Accounting Standards Board).

UNIVERSITATEA HYPERION

DE REȚINUT !

La nivelul continentului nostru au fost adoptate în ultimele trei decenii mai multe **Directive ale C.E.E. (astăzi Uniunea Europeană).**

Acestea au fost formulate în urma unor îndelungate perioade de redactare şi negocieri între diverse grupuri de lucru. Evident, diversele şcoli de contabilitate şi sisteme de drept şi-au pus amprenta asupra modului de redactare finală, dar în final a trebuit să se ajungă la un compromis agreat de toate părțile.

Directiva a II-a a fost adoptată în 1976, pentru a delimita societățile pe acțiuni de cele cu răspundere limitată şi pentru precizarea cuantumului minim al capitalului şi a problemei distribuirilor[*].

Directiva a IV-a a fost adoptată în 1978, referindu-se la regulile de evaluare, formatele situațiilor financiare publicate, cerințele privind comunicarea financiară şi diverse aspecte care se referă la societățile necuprinse în grupuri, sau cuprinse în grupuri, dar analizate individual. Armonizarea realizată prin această directivă a reglementat principiile contabile şi prezentarea şi publicarea conturilor anuale (bilanț, cont de profit şi pierdere şi anexa). Principiul de bază adoptat este acela al imaginii fidele a patrimoniului.

Directiva a VII-a a fost adoptată în 1983, vizând conturile consolidate, adică documentele de sinteză despre poziția financiară, performanțele şi evoluția poziției financiare a grupurilor de societăți.

1.6. TEMA DE CONTROL A UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE NR. 1

1. Studiați Legea Contabilității nr. 82/1991 şi definiți termenii de specialitate întâlniți .
2. Enumerați şi prezentați succint toate sursele de informare contabilă cunoscute.

UNIVERSITATEA ORADEA

[*] Sursa: Feleagă, Malciu, Bunea, *Bazele contabilității, o abordare europeană şi internațională*, Editura Economică, Bucureşti, 2002, pag. 28.

1.7. TESTUL DE AUTOEVALUARE NR. 1
(cu răspunsuri)

1) Care din urmatoarele afirmații este adevarată şi care este falsă ?

a) Legile în domeniul contabilitatii sunt adoptate de Guvern si se referă la problemele fundamentale, in limitele acordate de Constitutie.
FALS – sunt adoptate de Parlament.

b) Contabilitatea de gestiune este standardizata, unitara si are caracter obligatoriu pentru toate unitatile patrimoniale.
FALS – este nestandardizata.

c) Auditorii financiari sunt salariati ai intreprinderii care se implica direct in activitatea ei sau in deciziile operative.
FALS – pot lucra si independent si isi exprima opinia fata de cazurile analizate implicandu-se indirect, nu sunt salariati .

d) Contabilitatea periodica se realizeaza la sfarsitul perioadelor de gestiune.
ADEVARAT

e) Directivele U.E. sunt obligatorii prin toate elementele componente si direct aplicabile in oricare dintre statele membre.
FALS – Nu Directivele ci Reglementarile.

f) Anglo-saxonii au ca obiectiv principal al situatiilor financiare o imagine fidela a patrimoniului.
ADEVARAT

2) Care sunt diferențele între contabilitatea financiară şi cea de gestiune ?

Contabilitatea financiară este destinată utilizatorilor externi (acționari, investitori, salariați, creditori, administrația financiară, publicul larg) şi are caracter obligatoriu pentru toate unitățile patrimoniale.

Contabilitatea de gestiune este destinată utilizatorilor interni – conducerea întreprinderii şi se organizează de fiecare unitate patrimonială în funcție de specificul activității ei.

3) Procedeele specifice metodei contabilitatii sunt :
Bilantul, contul şi balanta de verificare.

4) Care din urmatoarele tipuri de opinie aferente auditului financiar se exprima printr-una din formulele : **"situatiile financiare dau o imagine**

UNIVERSITATEA TYPEION

fidela…” sau **“situatiile financiare prezinta in mod sincer in toate aspectele lor semnificative…”** ?

a) opinia fara rezerve

5) Profesiunea contabila se poate desfasura in mod liberal :

c) doar daca respectivul contabil este membru al corpului expertilor contabili si al contabililor autorizati din romania (CECCAR).

6) Primul tratat de contabilitate in partida dubla a fost scris in anul 1494 de :

b) Luca Paciolo

7) Care sunt principalii utilizatori ai informatiei contabile ?

- conducerea întreprinderii
- investitorii
- salariații
- clienții
- creditorii comerciali (furnizorii de bunuri şi servicii)
- creditorii financiari (băncile)
- auditorii
- ministerul de finanțe
- comisia națională de statistică
- publicul

8) Care este autoritatea de reglementare a contabilității în țara noastră ?

Ministerul Finanțelor Publice prin intermediul direcției generale de legislație contabilă.

9) Explicați în ce constă sistemul de contabilitate cu dublu circuit (dualist).

Se organizează conturile într-un flux dublu, delimitând operațiile cu terții, precum şi rezultatele financiare, de circuitul gestiunii interne privind costurile, producția şi rentabilitatea.

10) Care sunt trăsăturile principale ale metodei contabilității ?

- dubla reprezentare care stabileste un echilibru intre cele doua fete ale aceluiasi patrimoniu;
- dubla inregistrare care presupune ca, in cadrul circuitului economic fiecare operatiune se inregistreaza simultan si cu aceiasi valoare in doua conturi distinct;
- inregistrarea in etalon banesc;
- inregistrarea proceselor economice care pot fi dovedite prin acte scrise.

UNIVERSITATEA HYPERION

1.8. BIBLIOGRAFIA SPECIFICĂ UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE NR. 1

- Bojian Octavian, *Bazele contabilității*, Editura Economică, Bucureşti, 2003

- Caraiani Chirața, Olimid Lavinia (coordonatori), *Bazele contabilității*, Bucureşti, Editura ASE, 2001

- Charreaux Gérard, Cauzian Maurice, Petitjean Maurice, *Gestion financière*, troisième édition, Litec, Paris, Franța, 1991

- Călin Oprea, Ristea Mihai, *Bazele contabilității*, Bucureşti, Editura Didactică şi Pedagogică, R. A., 2004

- Epuran Mihai (coordonator), *Contabilitatea financiară în noul sistem contabil*, Editura de Vest, Timişoara, 1995

UNIVERSITATEA HYPERION

Unitatea de învățare nr. 2

OBIECTUL ŞI METODA CONTABILITĂȚII

Timpul de studiu individual estimat: 2 h

Competențele specifice unității de învățare:
După studiul acestei unități de învățare studenții trebuie să cunoască:
- rolul patrimoniului
- tipurile de unități patrimoniale care intră în sfera de acțiune a obiectului contabilității întreprinderii
- principiile contabilității
- metoda contabilității şi procedeele sale

Cuprinsul unității de învățare:
2.1. Patrimoniul ca obiect de studiu al contabilității
2.2. Principiile contabilității
2.3. Metoda contabilității şi procedeele sale
2.4. Tema de control a unității nr. 2
2.5. Testul de autoevaluare nr. 2
2.6. Bibliografia specifică unității nr. 2

UNIVERSITATEA HYPERION

2.1. PATRIMONIUL CA OBIECT DE STUDIU AL CONTABILITĂȚII

Obiectul de studiu al contabilității este PATRIMONIUL, format din totalitatea drepturilor şi obligațiilor cu valoare economică, aparținând unei persoane fizice sau juridice, precum şi bunurile la care se referă[2].

Există două concepții în a defini patrimoniul ca obiect al contabilității:

1. În concepția juridică, patrimoniul reprezintă toate drepturile şi obligațiile cu caracter economic ale unui subiect de drept.

[2] Ristea Mihai, Dumitru Corina-Graziella, *Bazele Contabilității, noțiuni de bază, probleme, studii de caz, teste grilă şi monografie*, Editura Universitară, Bucureşti, 2005, pag. 11.

2. În concepția economică, patrimoniul este perceput ca totalitatea tuturor bunurilor economice, exprimate în bani, inclusiv rezultatele folosirii lor, ce aparțin unei persoane fizice sau juridice.

Pentru existența patrimoniului sunt necesare două condiții:

– existența unor persoane fizice sau juridice ca subiecte de drepturi şi obligații

– existența bunurilor economice ca obiecte de drepturi şi obligații.

Ecuația generală a patrimoniului poate fi definită astfel:

Bunuri economice	=	**Drepturi**	+	**Obligații**
evaluabile în bani		evaluabile în bani		evaluabile în bani

PATRIMONIU	
AVEREA **Bunurile economice** evaluabile în bani	PATRIMONIU PROPRIU **Drepturi** evaluabile în bani PATRIMONIU STRĂIN **Obligații** evaluabile în bani

Bunurile economice reprezintă realitatea economică, substanța materială a patrimoniului. Ele se clasifică în:

– bunuri materiale, tangibile sau corporale (clădiri, echipamente de producție, maşini, mijloace de transport, mărfuri, materiale, numerar, bogății naturale ale solului şi subsolului etc.);

– bunuri nemateriale, intangibile, necorporale (creanțe, brevete de invenții, mărci, know-how, programe informatice).

Drepturile şi obligațiile reprezintă fațeta juridică a patrimoniului.

Drepturile se referă la situația când proprietarul îşi procură o parte din avere din resurse proprii. Obligațiile sunt echivalentul valoric ale resurselor împrumutate, atrase, pe care proprietarul trebuie să-l restituie creditorilor săi.

Patrimoniul mai poate fi văzut şi sub un alt unghi, ca mod de utilizare a resurselor, astfel:

PATRIMONIU	
(A) UTILIZĂRI-ALOCĂRI	**(B) RESURSE-FINANȚĂRI**
1. Utilizări permanente (IMOBILIZĂRI)	1. Resurse permanente (CAPITALURI PERMANENTE)
2. Utilizări temporare (ACTIVE CIRCULANTE)	2. Resurse temporare (DATORII PE TERMEN SCURT)

Din acest punct de vedere, ecuația generală a patrimoniului devine:

Alocarea fondurilor = Finanțarea fondurilor

sau

UNIVERSITATEA HYPERION

Resurse permanente	–	Utilizări permanente	=	Utilizări temporare	–	Resurse temporare

Dacă resursele permanente sunt mai mari decât utilizările permanente, se poate spune ca situația financiară este pozitivă, întreprinderea având capacitatea de a-şi finanța activitatea. În vederea aducerii la un numitor comun a interpretărilor de mai sus, cea mai utilizată formulă este cea a ecuației generale a patrimoniului, văzută ca echilibru între **Activ** şi **Pasiv**.

ACTIV = PASIV

Activul este definit prin prisma structurii de bunuri economice sau mijloace, iar pasivul prin aceea de surse de finanțare.

În sfera de interes a contabilității intră şi calculul rezultatelor, a profiturilor sau pierderilor, rezultate din diferența dintre venituri şi cheltuieli.

DE REȚINUT !

Concluzionând, se poate spune ca obiectul contabilității întreprinderii constă în evidența, calculul, analiza şi controlul raporturilor de schimb dintre alocarea şi finanțarea, destinația şi proveniența, utilizarea şi reproducția valorilor economice separate patrimonial, cu dezvăluirea situației nete şi financiare a patrimoniului, precum şi a rezultatelor obținute.

Este necesar să se facă distincția între contabilitatea întreprinderii, care face obiectul acestui manual, şi alte tipuri de contabilitate, cum ar fi contabilitatea trezoreriei, respectiv contabilitatea națională.

Contabilitatea trezoreriei se referă la contabilitatea finanțelor publice privind execuția bugetului statului, a bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat, constituirea şi utilizarea mijloacelor extrabugetare şi a fondurilor cu destinație specială, gestiunea datoriei publice etc.

Contabilitatea națională **cuantifică în mod sintetic operațiile economice şi financiare la nivelul economiei naționale, produsul intern brut, avuția națională, şi o serie de alți indicatori utili în a descrie starea şi dinamica economiei țării.**

2.2. PRINCIPIILE CONTABILITĂȚII

DE REȚINUT !

UNIVERSITATEA TYPEION

Principiile contabile au fost formulate de-a lungul timpului, în funcție de necesitățile practice ale momentului. Literatura de specialitate abundă în multiple scheme privind principiile şi convențiile contabile.

Vom enumera în continuare câteva principii ale contabilității.

(A) Există şase principii care sunt **explicit redactate** în Regulamentul pentru aplicarea Legii contabilității în România, şi anume:

1) Principiul prudenței, care presupune că evaluarea pasivelor, activelor, cheltuielilor şi veniturilor trebuie să țină cont de deprecierile, riscurile, pierderile posibile generate de desfăşurarea activității în exercițiul curent sau anterior. Activele şi veniturile nu trebuiesc supraevaluate, în timp ce pasivele şi cheltuielile nu trebuiesc subevaluate.

2) Principiul permanenței metodelor contabile (principiul coerenței) se referă la necesitatea aplicării în mod unitar a metodelor privind evaluarea şi înregistrarea activelor şi pasivelor, cheltuielilor şi veniturilor în scopul asigurării comparabilității în timp a informațiilor contabile.

3) Principiul continuității activității înseamnă că unitatea patrimonială îşi continuă în mod normal funcționarea într-un viitor previzibil, fără a intra în starea de lipsă de lichiditate sau de reducere sensibilă a activității. În cazul în care ar fi vorba de necontinuitate, conturile ar fi prezentate pe baza unei evaluări în valori lichidative, nu s-ar mai amortiza activele, nu s-ar mai permanentiza metodele de evaluare etc.

4) Principiul independenței exercițiului (principiul specializării exercițiilor, al contabilității de angajamente sau delimitării perioadelor), presupune că fiecărui exercițiu financiar să i se atribuie numai acele cheltuieli şi venituri care se corelează ca efort şi efect cu rezultatul obținut. Acest mod de abordare a contabilității duce la considerarea fiecărui exercițiu ca un tot independent, separate de exercițiile anterioare sau viitoare. Prin urmare se practică „contabilitatea de angajamente" care presupune delimitarea şi înregistrarea veniturilor sub aspect real, ca mişcare de bunuri şi servicii, şi nu sub aspect monetar (mişcarea banilor).

5) Principiul intangibilității bilanțului de deschidere al unui exercițiu, care trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului precedent.

6) Principiul necompensării se referă la faptul ca nu este admisă compensarea între posturile de activ şi pasiv al bilanțului, precum şi între cheltuielile şi veniturile conturilor de rezultate. Astfel se asigură transparența informației.

(B) În afară de cele şase principii explicite, mai putem aminti şi alte principii contabile, **implicit aplicate**, şi anume:

UNIVERSITATEA HYPERION

7) Principiul autonomiei întreprinderii (principiul entității) se bazează pe ideea că întreprinderea este o entitate patrimonială separată şi distinctă de proprietarii săi şi de toți cei care i-au furnizat fondurile.

8) Principiul cuantificării monetare presupune obligativitatea ca informațiile financiare să se exprime valoric, prin intermediul etalonului monetar.

9) Principiul costului istoric statuează faptul că activele şi pasivele se evaluează în contabilitate la costul istoric (de intrare, de origine), de la data intrării în patrimoniu şi până la ieşire.

10) Principiul dublei reprezentări reflectă o viziune din două unghiuri diferite ale patrimoniului şi anume: activul (bunurile) şi pasivul (drepturile şi obligațiile titularului de patrimoniu). Din punct de vedere juridic, resursele economice ale entității contabile se numesc ACTIVE, iar drepturile terților asupra acestor active se numesc PASIVE. Pasivele se referă atât la drepturile proprietarilor (capitaluri proprii) cât şi la drepturile terților (datoriile).

Ecuația fundamentală a contabilității este:

Active = Capitaluri Proprii + Datorii.

11) Principiul prevalentei economicului asupra juridicului presupune că informațiile prezentate în situațiile financiare să reflecte nu numai forma juridică a evenimentelor şi tranzacțiilor, ci şi realitatea lor economică.

12) Principiul pragului de semnificație (principiul importanței relative) prevede ca orice element care are o valoare semnificativă să fie prezentat distinct. Elementele având valori nesemnificative sau de aceeaşi natură pot fi însumate, dar cele cu adevărat semnificative trebuie consemnate separat. Conform acestui principiu se impune ca situațiile financiare să includă toate informațiile de natură să afecteze evaluările şi deciziile.

2.3. METODA CONTABILITĂȚII ŞI PROCEDEELE SALE

Contabilitatea are un obiect propriu de cercetare, ca orice disciplină ştiințifică, şi bineînțeles, o metodă specifică de lucru.

Cuvântul **metodă** provine din limba greacă, fiind o juxtapunere a cuvintelor *meta* (succesiune) şi *hodos* (drum), semnificând drumul ce trebuie parcurs pentru a se ajunge la un anumit rezultat.

Metoda reprezintă calea rațională de urmat în vederea atingerii unui scop, iar procedeul este mijlocul de realizare a acestuia. Pentru realizarea funcțiilor de evidență, calculație, analiză şi control, contabilitatea presupune parcurgerea unor etape specifice pentru determinarea obiectului de cercetat, pentru înregistrarea, prelucrarea şi interpretarea datelor culese şi a indicatorilor rezultați.

DE REȚINUT !

UNIVERSITATEA HYPERION

Metoda contabilității se bazează pe dubla reprezentare a patrimoniului, dubla înregistrare a operațiilor economice şi financiare şi pe calculele periodice de sinteză (balanțe de verificare, bilanț, cont de profit şi pierdere etc.).

Procedeele metodei contabilității se clasifica în:

– procedee comune tuturor ştiințelor;

– procedee specifice metodei contabilității;

– procedee ale metodei contabilității, utilizate şi de alte discipline economice.

a) *Procedee comune tuturor ştiințelor:*

Observația este prima etapă în cercetare în orice ştiință. În contabilitate ea serveşte la extragerea din documentele justificative a fenomenelor şi proceselor economice care au avut loc în timp.

Raționamentul foloseşte judecățile logice pentru a ajunge la anumite concluzii, pornind de la operațiile economice reflectate în contabilitate.

Comparația constă în alăturarea a două sau mai multe elemente înregistrate în contabilitate şi sesizarea asemănărilor sau deosebirilor dintre ele, servind astfel la stabilirea unor concluzii şi decizii pentru viitor.

Clasificarea este operația de sortare şi repartizare pe clase sau într-o anumită ordine, a operațiilor economice şi financiare.

Analiza presupune cercetarea în adâncime a unui fenomen, cu studierea sistematică a fiecărui element component în parte.

Sinteza este procedeul prin care se realizează trecerea de la particular la general, de la simplu la complex. Sinteza foloseşte la centralizarea datelor contabile în vederea obținerii unor concluzii corecte.

b) *Procedee specifice metodei contabilității*:

„**Bilanțul** este un procedeu reprezentativ al metodei contabilității", procedeu al metodei contabilității, servind la centralizarea datelor din contabilitatea curentă şi reflectând în expresie valorică patrimoniul, sub dublu aspect (activ/pasiv) la un anumit moment dat, conform principiului dublei reprezentări. În forma completă, bilanțul este documentul de sinteză care oferă o imagine de ansamblu a activității întreprinderii, incluzând informații privitoare la rezultate (profit/pierdere), cifra de afaceri, capitalul propriu, fluxurile de trezorerie, relațiile cu alți agenți economici, cu Bugetul de Stat, cu băncile etc.

Contul este acel procedeu care serveşte la reflectarea fiecărui element patrimonial în parte, în mod analitic, şi mişcările pe care le înregistrează într-o perioadă determinată de timp. Datorită principiului dublei înregistrări, sistemul de conturi realizează în permanență un perfect echilibru, prin care se poate verifica exactitatea datelor înregistrate în conturi.

Balanța de verificare este un alt procedeu specific metodei contabilității, care realizează legătura între informațiile înregistrate în conturi şi bilanț.

UNIVERSITATEA HYPERION

Informațiile cuprinse în balanța de verificare se referă la volumul modificărilor care au avut loc în structura patrimoniului, atât în perioada curentă cât şi cumulat.

c) *Procedee ale metodei contabilității, utilizate şi de alte discipline economice:*

Documentația presupune folosirea pentru fiecare operație economică şi financiară, a unui document justificativ, care face dovada înfăptuirii lor, şi prin care se poate verifica justețea lor şi respectarea disciplinei financiare şi contractuale.

Evaluarea presupune transformarea fenomenelor şi proceselor economice, cuantificabile în etalon natural în date cuantificabile în unități monetare. Prin aducerea lor la un numitor comun, se pot efectua analize financiare de cea mai mare importanță pentru manageri.

Calculația constă în efectuarea de operații aritmetice în documentele primare, în calculul rulajelor, a totalului sumelor şi a soldurilor finale. Calculația se foloseşte şi la inventarierea patrimoniului, la reflectarea cheltuielilor, veniturilor, a rezultatelor finale etc.

Inventarierea patrimoniului reprezintă un ansamblu de operații prin care se constată existența elementelor de activ şi pasiv, cantitativ şi valoric, sau numai valoric, aflate în patrimoniul întreprinderii la un moment dat.

2.4. TEMA DE CONTROL A UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE NR. 2

1. Prezentați succint 5 unități patrimoniale care sunt obligate prin lege să organizeze şi să conducă contabilitate proprie .
2. Studiați site-ul CECCAR –ului şi analizați două articole întâlnite pe site .

2.5. TESTUL DE AUTOEVALUARE NR. 2

(cu răspunsuri)

1) Ce este patrimoniul si prin ce ecuatie se caracterizeaza din punct de vedere contabil ?

UNIVERSITEA HYPERION

D.p.d.v. juridic patrimoniul reprezinta toate drepturile si obligatiile cu caracter economic ale unui subiect de drept.

D.p.d.v. economic patrimoniul este perceput ca totalitatea tuturor bunurilor economice, exprimate in bani, inclusiv rezultatele folosirii lor, ce apartin unei personae fizice sau juridice.

ECUATIA PATRIMONIULUI d.p.d.v. contabil :

ACTIV = PASIV sau ACTIV = CAPITALURI PROPRII + DATORII

2) În ce situație se poate modifica metoda de contabilitate aplicată de întreprindere ?

Atunci cand noua metodă este impusă de lege sau de o autoritate cu atribut de normalizare a contabilității, precum și în situația când se consideră că această schimbare va duce la o prezentare mai bună a bilanțului contabil.

3) Înregistrarea în exercitiul N +1 a cotei scadente de cheltuieli referitoare la chiria sediului social platită anticipat în exercițiul N este o ilustrare a principiului :

d). contabilității de angajamente

4) Ce reprezintă minusurile constatate între valoarea de inventar (mai mică) şi valoarea de intrare a activelor ?

Fac parte din principiul prudenței și pot fi contabilizate prin amortizare.

5) La data de 31 decembrie 2005 un comerciant plateşte abonamentul la revista "Capital" pentru anul următor. În ce mod se va face înregistrarea operației dacă se utilizează contabilitatea de angajament? Dar daca se foloseşte contabilitatea de casă ?

Contabilitatea de angajamente va inregistra opertatia in anul 2005 cand s-a platit abonamentul, in timp ce contabiliatatea de casa va inregistra numai fluxurile monetare.

UNIVERSITATEA HYPERION

6) Care sunt procedele specifice metodei contabilității ?

Contul , bilanțul contabil şi balanța de verificare

7) Care sunt entitățile obligate prin lege să organizeze şi să conducă contabilitatea proprie ?

Societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, instituțiile publice, institutele nțtionale de cercetare – dezvoltare, societățile cooperatiste, celelalte persoane juridice (asociațiile, fundațiile, sindicatele, unitățile de cult, persoanele fizice care au calitatea de comerciant etc.), Banca Națională a României şi celelalte unități bancare.

8) Care este condiția de bază pentru constituirea unei societăți de persoane ?

Asocierea a 2 sau mai multe persoane, care convin să işi utilizeze capitalurile şi aptitudinile managerial, în scopul organizării unor activități generatoare de avantaje economice.

Apoi se redactează un document scris – ACTUL CONSTITUTIV

Capitalul social al unei S.R.L. NU POATE FI MAI MIC DE 200 DE LEI , al unei S.A. sau S.C.A. NU POATE FI MAI MIC DE 90.000 LEI (25.000 EURO).

9) Care sunt formele de societăți comerciale în care asociații răspund solidar şi nelimitat?

Societatea în nume colectiv (S.N.C.)
Societatea în comandită pe acțiuni (S.C.A.)
Societatea în comandită simplă (S.C.S.)

10) Care din urmatoarele afirmații este adevarată şi care este falsă ?

a) Activele si veniturile nu trebuie subevaluate, in timp ce pasivele si cheltuielile nu trebuie supraevaluate.

UNIVERSITATEA HYPERION

FALS – este exact invers.

b) Cheltuielile si veniturile se pot compensa daca exista egalitate algebrica intre ele.
FALS – conform Principiului Necompensarii.

c) Principiul continuitatii activitatii inseamna ca unitatea patrimoniala isi continua in mod normal functionarea intr-un viitor previzibil, fara a intra in starea de lipsa de lichiditate sau de reducere sensibila a activitatii.
ADEVARAT

d) Principiul necompensării presupune că bilanțul de deschidere al unui exercițiu financiar trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului precedent. **FALS – Aceasta este definitia Principiului Intangibilitatii Bilantului de Deschidere.**

e) Analiza este procedeul prin care se realizează trecerea de la particular la general, de la simplu la complex.
FALS – Este exact invers De la general la particular, de la complex la simplu (analiza presupune o cercetare foarte amanuntita).

f) Unitățile de cult sunt obligate să organizeze şi să conducă contabilitatea proprie.
ADEVARAT

g) Principiul pagului de semnificație prevede că orice element care are o valoare semnificativă să fie prezentat distinct.
ADEVARAT

UNIVERSITATEA HYPERION

2.6. BIBLIOGRAFIA SPECIFICĂ UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE NR. 2

- Epuran Mihai (coordonator), *Contabilitatea financiară în noul sistem contabil*, Editura de Vest, Timişoara, 1995

- Feleagă Niculae, Malciu Liliana, Bunea Ştefan, *Bazele Contabilităţii, O abordare europeană şi internaţională*, Editura Economică, Bucureşti, 2002
- Feleagă Niculae, Ionaşcu I., *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I şi vol. II, Editura Economică, Bucureşti, 1998.

Unitatea de învăţare nr. 3

BILANŢUL CONTABIL, CA EXPRESIE A DUBLEI REPREZENTĂRI

Timpul de studiu individual estimat: 2 h

Competenţele specifice unităţii de învăţare:
După studiul acestei unităţi de învăţare studenţii trebuie să cunoască:
- structura bilanţului contabil
- elementele componente ale activului
- elementele componente ale pasivului
- tipurile de modificări bilanţiere

Cuprinsul unităţii de învăţare:
3.1. Structura bilanţului contabil
3.2. Elementele componente ale activului
3.3. Elementele componente ale pasivului
3.4. Tipuri de modificări bilanţiere
3.5. Tema de control a unităţii nr. 3
3.6. Testul de autoevaluare nr. 3
3.7. Bibliografia specifică unităţii nr. 3

3.1. STRUCTURA BILANŢULUI CONTABIL

Bilanţul este un instrument specific metodei contabilităţii, care evidenţiază la un anumit moment în timp, pe baza principiului dublei

UNIVERSITATEA HYPER

reprezentări, în expresie valorică, echilibrul dintre mijloacele economice şi sursele lor de finanțare precum şi rezultatele obținute ca urmare a investirii, consumării şi reproducției capitalului. Mai simplu spus, prin bilanț se constată ceea ce, la un anumit moment în timp, unitatea posedă (activ) şi datorează (capitaluri proprii şi datorii).

Activul reflectă mijloacele economice sub forma lor fizică, concretă, precum şi drepturile de creanță. **Pasivul**, în schimb, vede patrimoniul sub prisma relațiilor în care se află subiectul patrimoniului cu valorile care fac parte din activ, respectiv sursele acestuia (proprii şi străine).

Principalele elemente ale bilanțului sunt activele, capitalul propriu şi datoriile, primul regăsindu-se în activul bilanțului, iar ultimele două în pasivul bilanțului.

Este bine să reținem următoarele definiții date de reglementările internaționale, introduse în țara noastră prin Programul de Dezvoltare a Contabilității din România:

Un activ reprezintă o resursă controlată de întreprindere ca rezultat al unor evenimente trecute şi de la care se aşteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru întreprindere. Beneficiile economice se referă la capacitatea activelor de a se transforma în numerar sau în echivalente ale numerarului (de exemplu, prin vânzare) sau de a reduce ieşirile de numerar (de exemplu o nouă tehnologie de producție care micşorează costurile).

O datorie reprezintă o obligație actuală a întreprinderii, ce decurge din evenimente trecute şi prin decontarea căreia se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse, care încorporează beneficii economice. Ieşirea beneficiilor economice pentru decontarea unei datorii presupune plata în numerar, transferul altor active, prestarea de servicii sau înlocuirea respectivei datorii cu o alta.

Capitalul propriu reprezintă interesul rezidual al proprietarilor în activele unei întreprinderi după deducerea tuturor datoriilor sale.

Pentru a fi recunoscute (încorporate) în bilanț, elementele care corespund definiției unei structuri bilanțiere trebuie să îndeplinească simultan două condiții:

a) să existe probabilitatea intrării în întreprindere (în cazul activelor), respectiv ieşirii din întreprindere (în cazul datoriilor) a beneficiilor economice viitoare aferente;

b) costul sau valoarea elementelor respective să poată fi evaluat(ă) în mod credibil. Patrimoniul poate fi privit din cel puțin trei unghiuri diferite (juridic, financiar, economic). Ca atare, şi bilanțul contabil poate fi structurat în trei modalități diferite:

1. Bilanț contabil structurat din punct de vedere juridic

UNIVERSITATEA HYPERION

Sub aspect juridic, bilanțul reflectă, conform schemei simplificate de mai jos:

– în activ, drepturile de proprietate şi creanță;

– în pasiv, obligațiile întreprinderii-datorii față de terți şi față de aportorii de capitaluri proprii (asociații, acționarii sau întreprinzătorul individual).

ACTIV (utilizări)	**PASIV** (resurse)
DREPTURI REALE	CAPITALURI PROPRII
– imobilizări	– datorii față de aportorii de capital (acționări, asociați sau întreprinzătorul individual)
– stocuri	
– numerar etc.	
DREPTURI DE CREANȚĂ	DATORII FAȚĂ DE TERȚI
– clienți	– furnizori
– debitori diverşi	– creditori diverşi, bănci
– personal etc.	– buget de stat etc.

2. Bilanț contabil structurat din punct de vedere financiar

Sub aspect financiar, bilanțul reflectă, conform schemei simplificate de mai jos:

– în activ, bunurile economice ordonate după principiul lichidității;

– în pasiv, modul de finanțare al bunurilor economice, ordonate după principiul exigibilității.

ACTIV (utilizări)	**PASIV** (resurse)
IMOBILIZĂRI (cele mai puțin lichide active)	CAPITALURI PERMANENTE – capitaluri proprii (cu termen de exigibilitate nedefinit, de obicei la terminarea activității)
STOCURI	– împrumuturi pe termen lung
CREANȚE	DATORII FURNIZORI
DISPONIBILTĂȚI BĂNESTI (cele mai lichide active)	IMPOZITE ŞI CONTRIBUȚII DATORATE CREDITE PE TERMEN SCURT (cu termen de exigibilitate mai mic de un an)

UNIVERSITATEA HYPERION

3. Bilanț contabil structurat din punct de vedere economic (funcțional)

Sub aspect economic, bilanțul reflectă, conform schemei simplificate de mai jos:

– în activ, mijloacele economice grupate după destinațiile lor, respectiv după funcțiile întreprinderii (de investire, de exploatare, de gestiune a trezoreriei);

– în pasiv, sursele de finanțare, respectiv proveniența activelor.

	ACTIV (utilizări)	PASIV (resurse)	
Funcția de investire	Active imobilizate	Capitaluri proprii	**Funcția de finanțare**
Funcția de exploatare	Stocuri (+) Creanțe (–) Datorii față de furnizori		
Gestiunea trezoreriei	Titluri de plasament (+) Disponibilități	Datorii financiare	

DE REȚINUT !

Pentru a facilita lectura bilanțului, informațiile sunt prezentate în mod sintetic; pentru detalii cititorul bilanțului trebuie să consulte **notele la situațiile financiare**, care îl ajută să poată cunoaşte compoziția activelor, datoriilor şi capitalurilor sau riscurile recunoscute de conducerea întreprinderii.

3.2. ELEMENTELE COMPONENTE ALE ACTIVULUI

Activul evidențiază destinația şi lichiditatea bunurilor economice (capacitatea lor de transformare în bani). Din punct de vedere juridic-activul reprezintă totalitatea bunurilor reale şi creanțelor (drepturi asupra altor persoane sau entități economice), sub aspect economic, activul se împarte în active de investiție şi active de exploatare iar din punct de vedere financiar, valorile se grupează în funcție de lichiditatea lor (termenul de transformare a bunurilor în bani) în active durabile, stocuri, active realizabile şi active disponibile (lichidități).

Activele sunt resurse controlate de întreprindere care provin din evenimente trecute şi de la care se aşteaptă să genereze avantaje economice viitoare (beneficii, fluxuri de trezorerie).

UNIVERSITATEA HYPERION

DE REȚINUT !

Ordinea de dispunere a pozițiilor în cadrul activului bilanțier este, în România, cea a lichidității crescânde a activelor, de la cele mai puțin lichide (de exemplu mijloace fixe) la cele foarte lichide (bani în cont bancar sau casierie).

În contabilitatea anglo-saxonă activele sunt de obicei trecute în bilanț în ordinea descrescătoare a lichidității lor.

Activul cuprinde: totalitatea bunurilor economice de care dispune entitatea economică, clasificate în active imobilizate şi active circulante. De asemenea activul înglobează şi cheltuielile în avans.

I) Activele imobilizate cuprind acele valori economice de investiție, de folosință durabilă, cu perioada de utilizare şi lichiditate mai mare de un an. Ele se clasifică în imobilizări necorporale, corporale şi financiare.

A) *Imobilizările necorporale (active intangibile sau active nemateriale)* cuprind acele valori care nu au forma materială concretă, şi anume:

- Cheltuieli de constituire (cheltuieli cu înființarea sau fuziunea, cum ar fi taxe, cheltuieli de înregistrare, înmatriculare, emitere de acțiuni, prospectare a pieței, publicitate).
- Cheltuieli de cercetare-dezvoltare cuprind resursele economice alocate pentru investiții, tehnologii noi, dezvoltarea de noi produse ori lărgirii gamei sortimentale.
- Concesiuni, brevete, licențe, mărci se referă la cheltuielile efectuate pentru achiziționarea drepturilor de exploatare a unui bun, serviciu, în cazul concesiunilor, a unui brevet, know-how, a unei licențe, a unei mărci şi a altor drepturi similare de proprietate industrială şi intelectuală. Alte imobilizări necorporale includ active cum ar fi programele informatice create de întreprindere sau achiziționate de la terți în scopul utilizării pentru nevoile proprii.
- Fondul comercial cuprinde cheltuielile efectuate pentru menținerea sau dezvoltarea potențialului de activitate al întreprinderii: clientela, vadul comercial, firma, segmentul de piață, emblema. Fondul comercial este recunoscut în contabilitate ca activ necorporal atunci când rezultă din achiziția unei alte întreprinderi al cărei cost de achiziție este superior valorii de piață a activelor nete dobândite (activele cumpărate minus datoriile preluate). Cauza existenței fondului comercial este existența acestor elemente necorporale generate de întreprindere care nu sunt recunoscute distinct în contabilitate, cum ar fi reputația, clientela, vadul comercial etc.).

UNIVERSITATEA HYPERION

- Avansurile şi imobilizările necorporale în curs de execuţie sunt active imobilizate care nu au fost terminate la sfârşitul exerciţiului financiar, inclusiv sumele de bani achitate în contul activelor necorporale.

B) *Imobilizările corporale (active fixe sau tangibile*) cuprind totalitatea bunurilor materiale de folosinţă îndelungată în activitatea unei firme, cum ar fi terenuri şi mijloace fixe (clădiri, construcţii speciale, maşini, utilaje, instalaţii de lucru, aparate şi instalaţii de măsurare, control, reglare, mijloace de transport, animale, plantaţii, unelte, mobilier, aparatură birotică etc.). Un mijloc fix are o valoare mai mare decât limita stabilită de lege şi o durată normală de utilizare mai mare de un an. Dacă bunurile materiale achiziţionate sau produse de întreprindere nu sunt finalizate, se numesc investiţii în curs. Activele imobilizate corporale îşi pierd în timp din valoare ca urmare a uzurii determinată de utilizarea lor (uzura fizică) şi de progresul tehnic (uzura morală). Constatarea contabilă a pierderii de valoare suferită de imobilizările corporale (cu excepţia terenurilor) şi includerea lor pe costuri, se numeşte amortizare. Terenurile sunt considerate ca având o durată de utilizare nelimitată, fiind singurele elemente ale imobilizărilor corporale care nu se supun amortizării.

C) *Imobilizările financiare (investiţii financiare sau de portofoliu)* cuprind valorile financiare investite de întreprindere în patrimoniul altor societăţi comerciale, cum ar fi titluri de participare, creanţele ataşate participaţiilor, împrumuturi etc.

- Titlurile de participare sunt titluri de valoare sub formă de acţiuni, părţi sociale, şi alte valori similare investite în patrimoniul altor întreprinderi. Deţinerea acestor titluri de valoare permite exercitarea unui control în gestiunea unităţii care a emis respectivele titluri, şi în cazul în care ea înregistrează profit, se pot obţine dividende.
- Alte titluri imobilizate includ titlurile de valoare altele decât categoriile menţionate, pe care întreprinderea le deţine şi nu are intenţia sau posibilitatea să le revândă.
- Creanţele ataşate participaţiilor reprezintă drepturile conferite de operaţia de acordare de împrumuturi pe termen lung sau mediu firmelor la care întreprinderea are o relaţie de participare. Alte creanţe imobilizate sunt garanţiile şi cauţiunile depuse de întreprindere la terţi în vederea garantării bunei execuţii a unor obligaţii.

II) Activele circulante (active curente) cuprind toate valorile economice sub forma stocurilor şi producţiei în curs de execuţie, creanţelor, valorilor mobiliare de plasament şi disponibilităţilor băneşti. Aceste active îşi schimbă în mod continuu, în cadrul ciclului economic, forma materială şi utilitatea.

În faza de aprovizionare, activele circulante sub formă de bani se transformă în stocuri de materii prime şi materiale, în faza de producţie, stocurile se

UNIVERSITATEA PETROL

consumă, transformându-se în stocuri de producție în curs de execuție, care, după ultima operație de prelucrare, devin produse finite, iar în faza de desfacere sunt vândute clienților, contra echivalentului lor în numerar. Perioada lor de rotație este mai mică de un an. Activele circulante se clasifică în stocuri şi producție în curs de execuție, creanțe, plasamente şi disponibilități bănești.

A) *Stocurile şi producția în curs de execuție.*

Stocurile reprezintă ansamblul bunurilor deținute pentru a fi vândute în aceeaşi stare ori după prelucrarea lor în procesul de producție, sau pentru a fi consumate la prima lor utilizare. Ele sunt concretizate în materii prime şi materiale consumabile, producția în curs de execuție, semifabricate, produse finite, ambalaje etc.

- Materiile prime sunt destinate utilizării lor în procesul de producție, participă direct la generarea produselor, regăsindu-se în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformată.
- Materialele consumabile (materiale auxiliare, combustibili, ambalaje, piese de schimb, semințe, materiale de plantat, furaje) sunt destinate utilizării lor în procesul de producție şi participă sau ajută la procesul de fabricație sau de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit.
- Stocurile aflate la terți reprezintă diverse bunuri care se află în proprietatea întreprinderii, dar care, fizic, se găsesc în custodie, prelucrare, consignație la terți.
- Obiectele de inventar, adică acele bunuri care au o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege pentru a fi considerate mijloace fixe, indiferent de durata lor de serviciu sau cu durata mai mică de un an, indiferent de valoarea lor, precum şi bunurile asimilate acestora (echipamentul de protecție, echipamentul de lucru, îmbrăcămintea specială, instrumentele, verificatoarele etc.).
- Baracamentele şi amenajările provizorii (barăci, podețe) din care prin demontare şi demolare se recuperează materiale.
- Producția în curs de execuție reprezintă producția care nu a parcurs toate fazele de prelucrare prevăzute în procesul tehnologic, produsele care nu au fost încă supuse probelor şi recepției tehnice sau necompletate în întregime.
- Semifabricatele sunt produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o fază de fabricație şi care urmează să treacă la alte faze de fabricație sau să se livreze terților ca atare.
- Produsele finite sunt produsele care au parcurs toate fazele de fabricație prevăzute în procesul tehnologic, fiind depozitate în vederea vânzării către terți.
- Produsele reziduale sunt produsele rezultate din procesul de fabricație, cum ar fi rebuturi, materiale recuperabile, deşeuri.

UNIVERSITEA HYPERION

- Animalele includ animalele şi păsările crescute şi folosite pentru reproducție, animale şi păsări la îngrăşat pentru a fi valorificate, colonii de albine şi animale pentru producția de lână, ouă, carne, lapte şi blană.
- Mărfurile sunt acele bunuri care au fost cumpărate de întreprindere în vederea revânzării.

B) *Creanțele sau valorile în curs de decontare* se referă la sumele de bani, lucrări sau servicii, bunuri avansate temporar altor persoane fizice sau juridice şi pentru care se aşteaptă să se primească un echivalent sub forma unei sume de bani sau a unui serviciu. Acestea pot fi stocuri vândute clienților, avansuri în bani acordate salariaților care se deplasează în interes de serviciu. Persoanele care datorează sume de bani unității economice se numesc debitori.

Creanțele comerciale cele mai semnificative sunt compuse din creanțele față de clienți şi efectele de primit.

- Debitorii legați de creanțele comerciale referitoare la vânzarea pe credit de bunuri, lucrări sau servicii proprii ciclului de exploatare al întreprinderii, se numesc clienți.
- Efectele de primit sunt titlurile negociabile sub forma de cambie, bilet la ordin etc., care atestă existența unei creanțe în cadrul relațiilor comerciale ce va fi încasată pe termen scurt, de obicei până la 90 de zile.
- Creanțele în cadrul grupului apar în relațiile de decontare între societatea-mamă şi filialele ei.
- Creanțele privind capitalul subscris şi nevărsat sunt creanțele pe care întreprinderea le are asupra acționarilor săi, referitoare la subscrierile de capital social efectuate şi nedepuse.
- Alte creanțe sunt generate în relațiile întreprinderii cu personalul, bugetul statului, asigurările sociale, protecția socială, debitori diverşi etc.

C) *Titluri de plasament şi disponibilitățile băneşti* cuprind toate valorile economice care îmbracă forma de bani sau care îndeplinesc această funcție.

Ele se referă la titluri de plasament, disponibilități băneşti şi alte valori financiare sau de trezorerie.

– Titlurile de plasament se referă la acțiuni şi obligațiuni pe termen scurt, şi, spre deosebire de titlurile de participare, a căror posesie depăşeşte un an, de regulă, perioada de rotație a titlurilor de plasament este mai mică de un an, în general.

– Disponibilitățile băneşti în lei şi devize se referă la numerarul din casierie, depozitele aflate în conturi bancare sau alte valori care pot fi convertite imediat în bani.

Tot din categoria disponibilităților băneşti fac parte şi carnetele de cecuri cu sau fără limită de sumă, acreditivele şi avansurile de trezorerie. Carnetele de cecuri cu limită de sumă cuprind valori băneşti înscrise în documente-valoare

UNIVERSITATEA HYPERION

utilizate pentru efectuarea de plăți; acestea se rezervă la bancă într-un cont separat. Acreditivul este o formă de decontare care conferă furnizorilor siguranța încasării creanțelor. Lichiditățile se mențin într-un cont distinct, la dispoziția furnizorului, din care urmează a se efectua plățile către acesta pe măsura livrării mărfurilor, executării lucrărilor sau prestării de servicii.

Avansurile de trezorerie reprezintă disponibilitățile băneşti repartizate angajaților în vederea achiziționării unor bunuri sau servicii şi care urmează a fi decontate ulterior. În categoria altor valori financiare sau de trezorerie se cuprind timbrele poştale sau fiscale, tichetele sau biletele de călătorie, tratament şi odihnă.

III) Cheltuielile în avans sunt sume achitate în cursul exercițiului curent, dar care se referă la servicii ce vor fi primite de abia în exercițiul următor, când vor fi recunoscute drept cheltuieli (abonamente sau chirii plătite în avans).

3.3. ELEMENTELE COMPONENTE ALE PASIVULUI

Pasivul reflectă sursele de finanțare a bunurilor economice, adică a activelor.

Din punct de vedere juridic, pasivul cuprinde capitalul propriu şi datoriile, sub aspect economic, clasificarea se face în capitaluri şi datorii (financiare şi de exploatare), iar din punct de vedere financiar valorile se grupează în funcție de exigibilitatea (termenul de plată) al lor în capitaluri permanente, pe termen lung şi datorii pe termen scurt.

DE REȚINUT !

Ordinea de dispunere a pozițiilor în cadrul pasivului bilanțier este, în România, cea a exigibilității crescânde a surselor de finanțare, începând cu elementele capitalului propriu, şi terminând cu datoriile pe termen scurt.

În contabilitatea anglo-saxonă pasivele sunt trecute în bilanț în ordinea descrescătoare a exigibilității lor.

Sursele de finanțare se clasifică în funcție de modul de constituire (finanțare proprie, finanțare străină) şi exigibilitatea lor. Finanțarea proprie a activului se referă la contribuția directă a titularului de patrimoniu prin aportul la capital, fie că este capital individual (în cazul micilor comercianți sau a unităților cu asociat unic), ori capital social (în cazul societăților comerciale) sau autofinan-

UNIVERSITATEA HYPERION

țare (capitalizarea profitului). Finanțarea străină a activului este asigurată de credite bancare, cumpărări de obligațiuni, creditele comerciale).

Ca atare, pasivul se divide în capitaluri proprii, rezerve şi datorii. La aceasta se adaugă provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli, veniturile în avans.

I) Capitalurile proprii denumite şi fonduri proprii precum şi **rezervele** se clasifică în capital individual sau social, prime de capital, diferențele sau plusvalorile din reevaluare, rezervele, rezultatul reportat, rezultatul exercițiului, provizioanele reglementate şi fondurile proprii cu scop determinat.

Capitalul individual sau social se constituie la înființarea întreprinderii, prin aportul personal al proprietarului (în cazul întreprinderilor individuale) sau prin aportul în numerar sau/şi în natură al asociaților/acționarilor (în cazul societăților comerciale).

Capitalul social se divide în capital subscris nevărsat şi respectiv vărsat. *Primele de capital* se referă la capitalul adițional creat prin primele de emisiune, fuziune şi aport în natură, care sunt determinate de operațiile de creştere a capitalului prin aporturi noi sau prin fuziune.

În situația aporturilor noi, primele de emisiune şi cele privind aportul în natură se creează ca diferență între prețul de emisiune al noilor acțiuni (mai mare) şi valoarea nominală a acțiunilor (mai mică).

Primele de fuziune reprezintă diferența dintre valoarea contabilă a acțiunilor şi valoarea nominală.

Diferențele sau plusvalorile din reevaluare derivă din acele plusuri create prin reevaluarea imobilizărilor corporale şi a celor financiare. Cu ocazia reevaluării, valoarea acestor active va creşte față de valoarea contabilă anterioară, creşterea fiind considerată sigură şi durabilă.

Rezervele reprezintă partea din profitul capitalizat de întreprindere. Ele se divid în rezerve legale, rezerve statutare şi alte rezerve.

Rezultatul reportat se referă la rezultatele pozitive (profiturile) reportate din anii precedenți a căror repartizare a fost amânată de adunarea generală a asociaților, precum şi profitul net al exercițiului financiar încheiat. Rezultatele negative (pierderile) se iau în calcul cu semnul minus, diminuând capitalul propriu.

Provizioanele reglementate sunt fonduri create temporar, pe seama cheltuielilor, pentru acoperirea unor riscuri legate de fluctuația ratei dobânzii, a cursului valutar, a prețurilor etc.).

II) Datoriile se referă la credite bancare, împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, datoriile comerciale față de furnizori, datorii fiscale, salariale, sociale, datorii către asociați din operații de capital, dividende etc.

În general, persoanele fizice sau juridice față de care întreprinderea are datorii se numesc creditori. Să le analizăm.

UNIVERSITATEA HYPERION

Creditele bancare se referă atât la finanțările pe termen lung şi mijlociu cât şi la creditele pe termen scurt, de trezorerie, acordate de bănci. Acestea sunt purtătoare de dobândă şi sunt garantate cu activele întreprinderii.

Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni reprezintă fondurile pe termen lung atrase prin vânzarea de titluri de credit negociabile. Societatea care emite aceste titluri are obligația de a plăti ratele scadente plus dobânzile sub forma cupoanelor ataşate titlurilor de credit.

Datoriile comerciale față de furnizori apar în relația cu diverse unități patrimoniale de la care întreprinderea se aprovizionează cu materii prime, materiale, lucrări şi servicii.

Datoriile fiscale, salariale, sociale cuprind obligațiile de a plăti taxe şi impozite, salarii şi alte drepturi similare datorate angajaților, obligațiile privind contribuția la asigurările sociale, fondul de şomaj, contribuția la asigurările sociale de sănătate.

Datorii către asociați din operații de capital, dividende etc. reprezintă obligațiile față de acționari pentru capitalul de rambursat, dividende de plată, precum şi datoriile în cadrul grupului.

Alte tipuri de datorii, cum ar fi datoriile față de clienții care au plătit în avans bunurile sau serviciile pe care firma urmează să la livreze sau presteze (aşa numiții clienți-creditori).

III) Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli sunt datorii cu exigibilitate sau valoare incertă ale întreprinderii, şi care se constituie, în general, la sfârşitul exercițiului.

Principala diferență între provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli şi celelalte tipuri de datorii ale întreprinderii constă în incertitudinea care le afectează pe primele în ceea ce priveşte mărimea sau scadența.

IV) Veniturile în avans sunt acele valori care asigură alocarea pentru fiecare exercițiu financiar numai a veniturilor care îi sunt proprii. Ele se referă la subvențiile pentru investiții şi veniturile înregistrate în avans.

Subvențiile pentru investiții sau subsidiile de capital sunt obținute de la buget sau din alte surse nerambursabile, fiind destinate achiziționării sau creării activelor imobilizate (subvenții pentru achiziționarea de echipamente) sau finanțării unor activități pe termen lung (de exemplu, prime de dezvoltare pentru întreprinderile care creează noi locuri de muncă).

Veniturile înregistrate în avans sunt sumele încasate în cursul exercițiului, în contul unor servicii care vor fi prestate în cursul exercițiului următor, când vor fi recunoscute ca venituri, cum ar fi chirii sau abonamente încasate în avans.

3.4. TIPURI DE MODIFICĂRI BILANȚIERE

UNIVERSITATEA HYPERION

Activitatea desfăşurată de orice întreprindere duce la modificări în activul şi pasivul patrimonial. Fiecare operaţie produce o schimbare în echilibrul static dintre mijloacele economice şi sursele lor de finanţare reflectate cu ajutorul bilanţului.

Respectivele modificări pot fi creşteri sau micşorări, dar în permanenţă se va menţine egalitatea bilanţieră.

Există patru tipuri principale de modificări bilanţiere:

– Operaţii economice şi financiare care produc modificări numai în structura activului, în sensul creşterii unui element şi concomitent şi cu aceeaşi sumă se micşorează alt element, fără ca totalul activului să se modifice.

– Operaţii economice şi financiare care produc modificări numai în structura pasivului, în sensul creşterii unui element şi concomitent şi cu aceeaşi sumă se micşorează alt element, fără ca totalul pasivului să se modifice.

– Operaţii economice şi financiare care produc modificări concomitent şi cu aceeaşi sumă atât în structură cât şi în volumul activului şi pasivului în sensul creşterii unui element de activ şi a unui element de pasiv, totalul bilanţului modificându-se şi el în acelaşi sens, dar menţinându-se egalitatea bilanţieră;

– Operaţii economice şi financiare care produc modificări concomitent şi cu aceeaşi sumă atât în structură cât şi în volumul activului şi pasivului în sensul scăderii unui element de activ şi a unui element de pasiv, totalul bilanţului modificându-se şi el în acelaşi sens, dar menţinându-se egalitatea bilanţieră.

Exemplu:

În scopul exemplificării unor tipuri de modificări bilanţiere se porneşte de la un bilanţ iniţial simplificat, cu un număr redus de posturi (sumele sunt exprimate în lei):

BILANŢ CONTABIL INIŢIAL (B_0)

ACTIV	Solduri iniţiale	PASIV	Solduri iniţiale
Mijloace fixe	20,000	Capital social	25,000
Mărfuri	4,000	Rezerve	3,000
Clienţi	5,000	Credite bancare	6,000
Conturi la bănci	10,000	Furnizori	5,000
Casa	5,000	Asigurări sociale	5,000
TOTAL	44,000	TOTAL	44,000

Din motive didactice, pentru vizualizarea modificărilor bilanţiere vom întocmi după fiecare tranzacţie câte un bilanţ. În practică, bilanţul se întocmeşte

UNIVERSITATEA HYPERION

obligatoriu anual, nu după fiecare operație. De asemenea, pentru a ușura explicațiile, vom prezenta în continuare doar exemple care determină modificări la două elemente (unul de activ și altul de pasiv, ori două de activ respectiv două de pasiv).

În realitate, evenimentele economice practice sunt foarte diverse, complexe, putând să ducă la modificări la mai mult de două elemente, fie numai în activ, fie numai în pasiv, fie simultan în activ și pasiv. Și în aceste situații, elementul modificat sau suma elementelor modificate din activ trebuie să fie egală cu elementul modificat sau cu suma elementelor modificate din pasiv, toate având la bază ecuația dublei reprezentări.

Tranzacția 1:

Se depune numerar din casă în valoare de 4.000 lei în cont bancar.

Analiza:

Această operațiune duce la creşterea disponibilului în cont bancar (care creste cu 4.000 lei) și la scăderea numerarului din casierie (scade cu aceeași sumă). Ambele elemente sunt de activ, unul crescând (Conturi la bănci) și celălalt scăzând (Casa). Pasivul rămâne neschimbat.

Tipul de modificare bilanțieră este **A + x –x = P**

Dacă în ecuația dublei reprezentări a patrimoniului se introduce modificarea determinată de tranzacția 1, pe care o notăm cu „x", se constată că egalitatea bilanțieră se menține, conform ecuației:

$$44.000\ (A_0) + x\ (4.000) - x\ (4.000) = 44.000\ (P_0)$$

Întocmim Bilanțul 1, pornind de la bilanțul inițial (B_0).

BILANȚ nr. 1 (B_1)

ACTIV	Solduri inițiale	Modificări	Solduri finale
Mijloace fixe	20,000		20,000
Mărfuri	4,000		4,000
Clienți	5,000		5,000
Conturi la bănci	14,000	4,000	18,000
Casa	1,000	– 4,000	–3,000
TOTAL	**44,000**	**0**	**44,000**

PASIV	Solduri inițiale	Modificări	Solduri finale
Capital social	25,000		25,000
Rezerve	3,000		3,000
Credite bancare	6,000		6,000
Furnizori	5,000		5,000
Asigurări sociale	5,000		5,000
TOTAL	**44,000**	**0**	**44,000**

UNIVERSITATEA HYPERION

Soldurile finale din bilanțul 1 (B_1) devin solduri inițiale pentru bilanțul 2. În general, soldurile finale din bilanțul precedent devin solduri inițiale pentru bilanțul curent.

Tranzacția 2:

În baza hotărârii AGA (Adunării Generale a Asociaților) o parte din rezervele constituite, în valoare de 1.000 lei, se utilizează pentru mărirea capitalului social.

Analiza:

Această operațiune duce la mărirea capitalului social (crește cu suma de 1.000 lei) şi a rezervelor (scad cu suma de 1.000 lei). Modificările de structură se produc numai în pasiv. Activul rămâne neschimbat.

Tipul de modificare bilanțieră este **A = P + x –x**

44.000 (A_1) = P_1(44.000) + x (4.000) – x (4.000) = 44.000 (P_1).

Întocmim Bilanțul 2, pornind de la Bilanțul 1.

BILANȚ nr. 2 (B_2)

ACTIV	Solduri inițiale	Modificări	Solduri finale
Mijloace fixe	20,000		20,000
Mărfuri	4,000		4,000
Clienți	5,000		5,000
Conturi la bănci	14,000		14,000
Casa	1,000		1,000
TOTAL	**44,000**	**0**	**44,000**

PASIV	Solduri inițiale	Modificări	Solduri finale
Capital social	25,000	1,000	26,000
Rezerve	3,000	–1,000	2,000
Credite bancare	6,000		6,000
Furnizori	5,000		5,000
Asigurări sociale	5,000		5,000
TOTAL	**44,000**	**0**	**44,000**

Tranzacția 3:

Întreprinderea achiziționează marfă de la un furnizor în valoare de 3.000 lei.

Analiza:

UNIVERSITATEA HYPERION

Elementul Mărfuri este de activ, iar Furnizori este de pasiv. Ca atare, vor apărea modificări atât în structura activului şi a pasivului, cât şi în volumul activului şi pasivului.

Tipul de modificare bilanțieră este **A + x = P + x**

A_2 (44.000) + x (3.000)= P_2 (44.000) + x (3.000) = 47.000

Întocmim Bilanțul 3, pornind de la Bilanțul 2.

BILANȚ nr. 3 (B_3)

ACTIV	Solduri inițiale	Modificări	Solduri finale
Mijloace fixe	20,000		20,000
Mărfuri	4,000	3,000	7,000
Clienți	5,000		5,000
Conturi la bănci	14,000		14,000
Casa	1,000		1,000
TOTAL	**44,000**	**3,000**	**47,000**

PASIV	Solduri inițiale	Modificări	Solduri finale
Capital social	26,000		26,000
Rezerve	2,000		2,000
Credite bancare	6,000		6,000
Furnizori	5,000	3,000	8,000
Asigurări sociale	5,000		5,000
TOTAL	**44,000**	**3,000**	**47,000**

Tranzacția 4:

Întreprinderea restituie creditul bancar în valoare de 6.000 lei din contul de la bancă.

Analiza:

Această tranzacție determină modificări în contul bancar (care scade cu 6.000 lei) şi în datoria întreprinderii față de bancă (scade şi ea cu 6.000 lei). Elementul Conturi la bănci este de activ, iar elementul Credite bancare este de pasiv. Prin urmare, vor apărea modificări atât în structura activului şi a pasivului, cât şi în volumul activului şi pasivului. Tipul de modificare bilanțieră este **A – x = P – x**

A_3 (47.000) – x (6.000) = P_3 (47.000) – x (6.000) = 41.000.

Întocmim Bilanțul 4, pornind de la Bilanțul 3.

BILANȚ nr. 4 (B_4)

ACTIV	Solduri inițiale	Modificări	Solduri finale
Mijloace fixe	20,000		20,000

UNIVERSITATEA HYPERION

Mărfuri	7,000		7,000
Clienți	5,000		5,000
Conturi la bănci	14,000	– 6,000	8,000
Casa	1,000		1,000
TOTAL	**47,000**	**– 6,000**	**41,000**

PASIV	Solduri inițiale	Modificări	Solduri finale
Capital social	25,000		25,000
Rezerve	3,000		3,000
Credite bancare	6,000	– 6,000	0
Furnizori	8,000		8,000
Asigurări sociale	5,000		5,000
TOTAL	**47,000**	**– 6,000**	**41,000**

Din punctul de vedere al modului în care cele patru tipuri de modificări pot influența posturile şi totalul bilanțului, cele patru tipuri de modificări se pot grupa astfel:

– **modificări de structură:** operații economice care produc modificări numai în structura activului sau numai a pasivului fără a influența volumul (totalul) bilanțului. În această situație se încadrează primele două tipuri de modificări, şi anume: A + x –x = P, precum şi A = P + x – x.

– **modificări de volum:** operații economice care produc modificări atât în structura activului şi a pasivului, cât şi în volumul (totalul) bilanțului. În această situație se încadrează ultimele două tipuri de modificări, şi anume: A + x = P + x, precum şi A – x = P – x.

3.5. TEMA DE CONTROL A UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE NR. 3

1. Analizați Noul Plan de Conturi 2010 .
2. Comparați Planul General de Conturi cu Planul de Conturi al instituțiilor Publice.

3.6. TESTUL DE AUTOEVALUARE NR. 3
(cu răspunsuri)

UNIVERSITATEA TYPE ON

1) Răspundeți pe scurt la întrebările:

a) Ce este bilanțul?

Prin bilaţt se constată ceea ce, la un anumit moment, unitatea posedă (activ) şi datorează (pasiv = capitaluri proprii + datorii).

b) Cum se structurează bilanțul contabil din punct de vedere economic (funcțional)?

În activ : mijloacele economice grupate după destinațiile lor şi în pasiv : sursele de finanțare.

c) Ce sunt imobilizările necorporale şi care sunt principalele lor elemente?

Sunt active intangibile sau active material si cuprind acele valori care nu au forma materiala concreta si anume cheltuieli de constituire, cheltuieli de cercetare – dezvoltare, concesiuni , brevete, licente, marci, fondul comercial, avansurile si imobilizarile necorporale in curs de executie

d) Care este diferența dintre materii prime şi mărfuri?

Materiile prime participa direct la generarea produselor, regasindu-se in produsul finit integral sau partial, fie in starea lor initiala, fie transformata, pe cand marfurile sunt acele bunuri cumparate de intreprindere in vederea revanzarii.

e) Când sunt recunoscute în contabilitate cheltuielile în avans?

Atunci cand se refera la servicii ce vor fi primite abia in exercitiul urmator.

f) Dați un exemplu de operațiune economică care să reflecte o modificare bilanțieră de structură.

Consum de materii prime, scaderea numerarului din contul bancar.

g) Cum se poate majora capitalul social?

Prin emiterea de actiuni noi, aporturi in bani sau in natura, incorporarea de reserve, capitalizarea profitului exercitiului precedent, transformarea de obligatiuni in actiuni

UNIVERSITATEA HYPERION

h) Ce sunt provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli?

Sunt fonduri constituite la inchiderea exercitiului pe seama cheltuielilor, pentru acele elemente de patrimoniu a caror realizare sau plata creeaza pentru situatii cum ar fi : litigii, amenzi, penalitati, despagubiri, daune etc.

i) Care este ordinea de dispunere a pozițiilor în cadrul activului bilanțier în România? Dar în cazul pasivului bilanțier?

In cadrul activului bilantier dispunerea se face in ordinea descrescatoare a lichiditatii lor : Active imobilizate, active circulante, cheltuieli in avans.
In cadrul pasivului bilantier dispunerea se face in ordinea descrescatoare a exigibilitatii lor : Capitaluri proprii, Datorii, Provizioane pentru riscuri si cheltuieli si Venituri in avans.

2) O întreprindere are în patrimoniu, la un moment dat, următoarele elemente structurale: cheltuieli de constituire 12.000 lei, rezultatul exercițiului (profit) 250.000 lei, clienți 35.000 lei, furnizori 50.000 lei, numerar 5.000 lei, cheltuieli înregistrate în avans 18.000 lei, capital subscris vărsat 500.000 lei, clădiri 400.000 lei, provizioane reglementate 15.000 lei, mărfuri 80.000 lei, împrumuturi la bănci 100.000 lei, maşini, utilaje, mijloace de transport 70.000 lei, venituri înregistrate în avans 15.000 lei, terenuri 130.000 lei, disponibil în cont bancar 250.000 lei, rezerve 70.000 lei.
Se cere:

a) separați activele şi pasivele pe baza criteriilor specifice de apartenență a valorilor la patrimoniu;

cheltuieli de constituire 12.000 lei – ACTIV,
rezultatul exercitiului (profit) 250.000 lei – PASIV,
clienti 35.000 lei – ACTIV, f
urnizori 50.000 lei – PASIV,
numerar 5.000 lei – ACTIV,
cheltuieli inregistrate in avans 18.000 lei – ACTIV,
capital subscris varsat 500.000 lei – PASIV,
cladiri 400.000 lei – ACTIV,
provizioane reglementate 15.000 lei – PASIV,
marfuri 80.000 lei- ACTIV,
imprumuturi la banci 100.000 lei – PASIV,

UNIVERSITATEA HYPERION

masini, utilaje, mijloace de transport 70.000 lei – ACTIV,
venituri inregistrate in avans 15.000 lei – PASIV,
terenuri 130.000 lei – ACTIV,
disponibil in cont bancar 250.000 lei – ACTIV,
rezerve 70.000 lei – PASIV.

b) determinați prin calcul masele patrimoniale reprezentative (active imobilizate, active circulante, conturi de regularizare şi asimilate, capitaluri proprii, provizioane, datorii).

Active imobilizate : cheltuieli de constituire 12.000 lei, cladiri 400.000 lei, terenuri 130.000 lei, , masini, utilaje, mijloace de transport 70.000 lei,

Active circulante : disponibil in cont bancar 250.000 lei, marfuri 80.000 lei, numerar 5.000 lei

Conturi de regularizare si asimilate : venituri inregistrate in avans 15.000 lei

Capitaluri proprii : rezultatul exercitiului (profit) 250.000 lei, rezerve 70.000 lei, provizioane reglementate 15.000 lei

Provizioane : 0 lei

Datorii : imprumuturi la banci 100.000 lei

c) verificați prin calcul relația de echilibru patrimonial proprie dublei reprezentări.

ACTIV = PASIV → 1.000.000 = 1.000.000

3) Cheltuielile de constituire ale unei societati comerciale sunt :

b) imobilizari necorporale.

4) Care din urmatoarele operatiuni economico – financiare determina o modificare la nivelul patrimoniului de tipul A + X – X = P:

d) consum de materii prime

5) Contul 622 "Cheltuieli privind comisioanele si onorariile" este un cont :

b) de activ.

6) Obligatiunile sunt hartii de valoare care confera posesorului lor :

c) calitatea de creditor al unei societati si dreptul la un venit fix (dobanda).

7) Elementul patrimonial "Clienti - creditori" reflecta :

a) datorii fata de clientii de la care s-au primit avansuri.

8) Contul "Venituri inregistrate in avans" :

b) face parte din grupa "conturi de regularizare si asimilate".

9) În pasiv, se inscrie patrimoniul :

UNIVERSITATEA HYPERION

b) d.p.d.v. al surselor de provenienta

10) Activele circulante cuprind :

c) semifabricate, obiecte de inventar, marfuri, valuta.

3.7. BIBLIOGRAFIA SPECIFICĂ UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE NR. 3

- Feleagă Niculae, Ionaşcu I., *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I şi vol. II, Editura Economică, Bucureşti, 1998
- Ilie Mihai, *Tehnica şi managementul operațiunilor bancare*, Editura Expert, Bucureşti, 2003
- Munteanu Victor, *Teoria şi bazele contabilității*, Bucureşti, Editura Lumina - Lex, 2000
- Possler Ladislau, Lambru Gheorghe, Lambru Bogdan, *Contabilitatea întreprinderii*, Editura fundației Andrei Şaguna, Constanța, 2006

UNIVERSITATEA HYPERION

Unitatea de învățare nr. 4

CONTUL ŞI DUBLA ÎNREGISTRARE

Timpul de studiu individual estimat: 2 h

Competențele specifice unității de învățare:
După studiul acestei unități de învățare studenții trebuie să cunoască:
- noțiunea, necesitatea, funcțiile şi forma contului
- structura contului
- regulile de funcționare a conturilor
- analiza contabilă a operațiilor economice şi financiare
- conturile sintetice şi analitice, planul de conturi, balanța de verificare

Cuprinsul unității de învățare:
4.1. Noțiunea, necesitatea, funcțiile şi forma contului
4.2. Structura contului
4.3. Regulile de funcționare a conturilor
4.4. Dubla înregistrare şi corespondența conturilor
4.5. Analiza contabilă a operațiilor economice şi financiare. Formula şi articolul contabil
4.6. Conturile sintetice şi analitice
4.7. Planul de conturi
4.8. Balanța de verificare
4.9. Tema de control a unității nr. 4
4.10. Testul de autoevaluare nr. 4
4.11. Bibliografia specifică unității nr. 4

UNIVERSITATEA HYPER

4.1. NOȚIUNEA, NECESITATEA, FUNCȚIILE ŞI FORMA CONTULUI

Contabilitatea trebuie să recurgă la un alt procedeu al metodei sale de lucru, conceput special în acest scop, care să permită înregistrarea, urmărirea şi controlul atât ale existentului, cât şi ale modificărilor care s-au produs zi de zi, în decursul unei perioade de gestiune. Acest procedeu al metodei contabilității este **contul** şi este **cel mai reprezentativ dintre toate procedeele metodei contabilității, de la care derivă însăşi denumirea ei.** Pentru fiecare fel sau grupă de mijloace, surse, procese economice sau rezultate financiare, se deschide câte un cont distinct în contabilitatea curenta, cu ajutorul căruia se înregistrează, pe bază de documente, existentul la începutul perioadei de gestiune pentru care s-a deschis contul şi modificările acestuia (creşteri sau micşorări), determinate de operațiile care au avut loc în perioada de gestiune la care se referă.

Concluzionând, contul este acel procedeu al metodei contabilității care serveşte la reflectarea fiecărui element patrimonial în parte, în mod analitic, precum şi mişcările pe care le înregistrează într-o perioadă determinată de timp.

4.2. STRUCTURA CONTULUI

Elementele structurii contului sunt următoarele: denumirea sau titlul contului, debitul şi creditul, adică cele două părți ale contului, mişcarea (rulajul) contului, explicația operațiilor înregistrate şi soldul contului.

Să le analizăm.

a) Denumirea sau titlul contului indică numele elementului patrimonial a cărui evidență se ține cu ajutorul respectivului cont (de exemplu: „Capital social", „Profit şi pierdere", „Mărfuri", „Furnizori", „Debitori diverşi" etc.).

b) Debitul şi creditul, cele două părți opuse ale contului reflectă separarea celor două tipuri de modificări (creşteri sau micşorări) pe care le determină operațiile economice sau financiare care se înregistrează cu ajutorul conturilor. În mod convențional s-a stabilit că partea stângă a contului poartă denumirea de „debit", iar partea dreaptă de „credit".

Înregistrarea unei sume în debitul contului este denumită „debitarea" lui, iar suma înregistrată se numeşte „sumă debitoare"; în mod similar, înregistrarea unei sume în creditul contului este denumită „creditarea" lui, iar suma înregistrată se numeşte „sumă creditoare".

c) Mişcarea (rulajul) contului reprezintă totalul sumelor care se înregistrează într-o perioadă de gestiune în debitul sau creditul unui cont în urma

UNIVERSITATEA LIVIUS

măririlor sau micşorărilor determinate de operaţiile economice sau financiare care se produc în volumul şi structura elementului patrimonial pentru care s-a deschis respectivul cont. Astfel, distingem mişcare (rulaj) debitor şi mişcare (rulaj) creditor.

O altă noțiune care trebuie reținută este aceea de „total al sumelor". Prin adunarea tuturor sumelor înregistrate în debitul contului, într-o anumită perioadă de gestiune, se obține „totalul sumelor debitoare", iar prin adunarea tuturor sumelor înregistrate în creditul contului într-o anumită perioadă de gestiune, se obține „totalul sumelor creditoare". Trebuie să ținem cont că totalul sumelor include şi existentul la începutul perioadei de gestiune, acesta nefiind inclus însă în rulajul contului.

d) Explicația operațiilor înregistrate facilitează înțelegerea sensului şi conținutului lor.

Ea poate fi descriptivă sau contabilă.

Explicația descriptivă constă în prezentarea pe scurt a conținutului operației economice sau financiare, menționându-se data şi documentul justificativ în care s-a consemnat efectuarea ei. Explicația contabilă constă în indicarea denumirii celuilalt cont corespondent în care se face înregistrarea, conform principiului dublei înregistrări.

e) Soldul contului reprezintă existentul la un moment dat al elementului patrimonial pentru care s-a deschis respectivul cont. Soldul se stabileşte ca diferență între totalul sumelor debitoare şi totalul sumelor creditoare, preluând semnul totalului mai mare.

Astfel, dacă totalul sumelor debitoare (Tsd) este mai mare decât totalul sumelor creditoare (Tsc), contul prezintă sold debitor (Sd); în situația inversă, când totalul sumelor creditoare e mai mare decât totalul sumelor debitoare, contul prezintă sold creditor (Sc).

Dacă totalul sumelor debitoare este egal cu totalul sumelor creditoare, soldul contului este nul (cu alte cuvinte contul este soldat sau balansat).

Algebric, soldul contului se stabileşte pe baza uneia dintre relațiile:

1) Tsd – Tsc = Sd, unde Tsd >Tsc

2) Tsc – Tsd = Sc, unde Tsc >Tsd

3) Tsd – Tsc = 0, cont soldat sau balansat.

Soldul stabilit la sfârşitul lunii se numeşte sold final şi apare ca sold inițial la începutul lunii următoare.

Cea mai simplă formă de cont, denumită în limbajul informal al contabililor **T** (teu) pentru că seamănă cu litera T, arată ca în figura de mai jos. El are pe mijloc o linie verticală, reprezentând piciorul **T**-ului, şi o linie orizontală trasată de partea de sus a paginii.

4.3. REGULILE DE FUNCȚIONARE A CONTURILOR

UNIVERSITATEA HYPERION

1. Prima regulă de funcționare a conturilor este aceea că *toate conturile de activ încep să funcționeze prin a se debita (partea stângă a contului) şi se debitează cu soldul inițial al conturilor de activ; conturile de pasiv încep să funcționeze prin a se credita (partea dreaptă a contului) şi se creditează cu soldul inițial al conturilor de pasiv.*

2. A doua regulă importantă este aceea că *toate conturile de activ înregistrează în debit creşterile (intrările) elementelor de activ, iar toate conturile de pasiv înregistrează în credit creşterile (intrările) elementelor de pasiv.*

3. A treia regulă care trebuie ținută minte este aceea că *toate conturile de activ înregistrează în credit (partea dreaptă a contului) micşorările elementelor de activ, iar conturile de pasiv înregistrează în debit (partea stângă a contului) micşorările (ieşirile) elementelor de pasiv.*

4. A patra regulă de funcționare a conturilor este aceea că *toate conturile de activ au totdeauna sold final debitor sau sunt soldate (echilibrate, balansate), iar toate conturile de pasiv au totdeauna sold final creditor sau sunt soldate (echilibrate, balansate).*

Sintetizând cele patru reguli putem conclude următoarele:

***Conturile de activ** încep să funcționeze prin a se debita şi se debitează cu existentul şi creşterile de activ, creditându-se cu micşorările de activ, iar la sfârşitul perioadei de gestiune au întotdeauna sold final debitor, sau sunt soldate.*

***Conturile de pasiv** încep să funcționeze prin a se credita şi se creditează cu existentul şi creşterile de pasiv, debitându-se cu micşorările de pasiv, iar la sfârşitul perioadei de gestiune au întotdeauna sold final creditor, sau sunt soldate.*

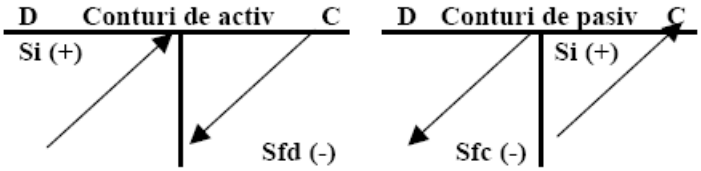
Schema regulilor de funcționare a conturilor este prezentată sintetic mai jos:

Debit	**Conturile de activ**	Credit
Soldul inițial Majorările de activ Soldul final		Micşorările de activ

Debit	**Conturile de pasiv**	Credit
		Soldul inițial Majorările de pasiv Soldul final
Micşorările de pasiv		

Mai plastic, regulile de funcționare a conturilor pot fi prezentate astfel:

UNIVERSITATEA HYPERION



Din punct de vedere al funcției contabile, adică al tipului de sold pe care îl prezintă la sfârşitul perioadei, marea majoritate a conturilor funcționează după regulile enunțate mai sus. Ele sunt **conturi monofuncționale,** care la sfârşitul perioadei de gestiune prezintă un singur fel de sold, fie numai debitor, fie numai creditor. Ele sunt întotdeauna numai conturi de activ sau numai conturi de pasiv.

Totuşi există şi conturi care au un comportament variabil în ceea ce priveşte soldul final. Acestea sunt **conturile bifuncționale** care, la un moment dat, pot avea fie sold debitor (funcționează ca nişte conturi de activ), fie sold creditor (funcționează ca nişte conturi de pasiv). Cu toate acestea, ele nu formează o a treia grupă de conturi cu ocazia întocmirii bilanțului, ci după soldul pe care îl prezintă la sfârşitul perioadei, se încadrează fie în categoria conturilor de activ, dacă au sold final debitor, sau a celor de pasiv, dacă au sold final creditor.

4.4. DUBLA ÎNREGISTRARE ŞI CORESPONDENȚA CONTURILOR

Legătura reciprocă între debitul unui cont şi creditul altui cont stabilită cu ocazia înregistrării operațiilor economice şi financiare în contabilitatea curentă pe baza dublei înregistrări poartă denumirea de corespondența conturilor, iar conturile între care se stabileşte o astfel de legătură se numesc conturi corespondente.

În funcție de modificările pe care le produc operațiile economice sau financiare în bilanț, corespondența conturilor se poate stabili:

– fie numai între conturi de activ, când modificările se produc doar în activul bilanțului;

– fie numai între conturi de pasiv, când modificările se produc doar în pasivul bilanțului;

– fie între conturi din ambele părți ale bilanțului, atunci când operația economică sau financiară produce modificări concomitent şi cu aceeaşi sumă în ambele părți ale bilanțului.

UNIVERSITATEA HYPERION

4.5. ANALIZA CONTABILĂ A OPERAȚIILOR ECONOMICE ŞI FINANCIARE. FORMULA ŞI ARTICOLUL CONTABIL

Pentru a înregistra în mod corect operațiile economice sau financiare în conturi, este fundamental să se stabilească care sunt conturile corespondente implicate şi în ce parte a conturilor (debit sau credit) urmează să se efectueze înregistrarea, lucru judecat în funcție de conținutul economic al operațiunii. Acest proces logic poartă numele de **analiză contabilă**, adică cercetarea, pe bază de documente, a fiecărei operații economice şi financiare în parte, prin descompunerea ei în elementele componente, pentru a se putea stabili conturile corespondente şi a părții acestora (debit ori credit) în care urmează să se înregistreze respectiva operațiune.

Etapele analizei contabile pot fi sintetizate astfel:

a) stabilirea naturii şi conținutului fiecărei operații economice şi financiare în parte, adică definirea ei ca încasare, plată, aprovizionare sau consum de materii prime, obținere de produse finite, creanțe sau datorii față de bugetul de stat ori salariați, prestare de servicii, înregistrarea amortizării mijloacelor fixe, constituirea de provizioane etc.;
b) determinarea tipului modificărilor pe care le produce operația economică şi financiară în bilanț, respectiv care sunt elementele de activ şi de pasiv care se modifică, precum şi care este sensul modificărilor (creşteri ori micşorări de activ sau pasiv);
c) stabilirea conturilor corespondente, în funcție de elementele de bilanț modificate;
d) aplicarea regulilor de funcționare a conturilor, pentru a se stabili partea conturilor corespondente (debit sau credit) în care urmează să se înregistreze operația analizată (stabilirea aşa numitei „formule contabile").

Exemplu:

Întreprinderea achită unui furnizor suma de 2.500 lei.

a) natura operației: plata unei obligații față de furnizori;
b) modificările înregistrate:
   – scăderea datoriei față de furnizori;
   – scăderea disponibilităților din conturile curente;
c) conturile corespondente: Furnizori, Conturi la bănci în lei;
d) partea contului în care se înregistrează operațiile:
   – pentru contul Furnizori în debit;
   – pentru contul Conturi la bănci în lei.

Sintetic, înregistrarea operațiunii se prezintă astfel:

UNIVERSITATEA „TITU MAIORESCU"

401	Furnizori	P	–	D	2.500 lei
5121	Conturi la bănci în lei	A	–	C	2.500 lei

Aşa cum am amintit anterior, analiza contabilă presupune şi aplicarea regulilor de funcționare a conturilor, pentru a se stabili partea conturilor corespondente (debit sau credit) în care urmează să se înregistreze operația analizată, prin stabilirea aşa numitei „formule contabile".

Formula contabilă este modalitatea de reprezentare grafică a fiecărei operații economice şi financiare în conturi corespondente, pe baza dublei înregistrări, sub formă de egalitate valorică.

Formula contabilă e compusă din:

– denumirea contului corespondent debitor, respectiv creditor în care se face înregistrarea;

– semnul egal („=") pus între conturile corespondente

– mărimea valorică a sumelor înregistrate în conturi

– semnul egalității între debit şi credit.

În funcție de numărul de elemente patrimoniale folosite în urma operațiilor economico-financiare, formula contabilă poate fi:

a) simplă, care se compune dintr-un singur cont debitor şi un singur cont creditor.

Exemplu:

Se depune numerar din casierie în contul bancar, în sumă de 4.000 lei.

5121	Conturi la bănci în lei	A	+	D	4.000 lei
5311	Casa	A	–	C	4.000 lei

b) compusă, care cuprinde un singur cont debitor şi mai multe conturi creditoare sau invers.

Exemplu:

Întreprinderea achiziționează cherestea în valoare de 9.000 lei şi salopete în valoare de 600 lei.

301	Materii prime	A	+	D	9.000 lei
401	Furnizori	P	+	C	9.600 lei
303	Materiale de natura obiectelor de inventar	A	+	D	600 lei

	%	=		
			401	9.600 lei
301	Materii prime		Furnizori	9.000 lei
303	Materiale de natura obiectelor de inventar			600 lei

UNIVERSITATEA HYPERION

Desigur, formula contabilă nu exprimă decât partea de logică (cea mai importantă de altfel). Pentru a se oglindi corect şi complet operaţia concretă, este necesară adăugarea la elementele formulei contabile a explicaţiei descriptive a operaţiei care se înregistrează (prin precizarea datei şi felului, numărului şi datei documentului justificativ). Introducem astfel noţiunea de **articol contabil**.

În funcţie de scopul pentru care se întocmesc, deosebim:

1. **formula contabilă curentă**, care se întocmeşte în scopul înregistrării unor operaţii economico-financiare în conturi;
2. **formula contabilă de stornare**, care se întocmeşte cu scopul de a corecta sau anula formulele contabile curente întocmite eronat.

La rândul său, formula contabilă de stornare poate fi:

a) în roşu
b) în negru

a) Stornarea în roşu (în chenar) constă în repetarea formulei contabile înregistrate eronat, sumele scriindu-se în roşu sau în chenar, ceea ce înseamnă că ele se scad. Apoi se întocmeşte formula contabilă corectată.

Exemplu:

Întreprinderea achiziţionează un calculator cu valoarea de intrare de 2.500 lei.

Iniţial, se înregistrează în mod eronat, formula contabilă:

303 Materiale de natura obiectelor de inventar	=	**401** Furnizori	2.500 lei

Ulterior, contabilul îşi dă seama că a făcut o greşeală, întrucât calculatorul este o imobilizare corporală şi nu un obiect de inventar, motiv pentru care face stornarea în roşu, astfel:

303 Materiale de natura obiectelor de inventar	=	**401** Furnizori	2.500 lei

Apoi, se face înregistrarea corectă:

214 Aparatură birotică	=	**404** Furnizori de imobilizări	2.500 lei

b) Stornarea în negru se realizează prin inversarea poziţiei conturilor din formula contabilă supusă corectării.

UNIVERSITATEA HYPERION

În exemplul precedent, stornarea se face inversând conturile în formula contabilă de stornare, astfel:

401 Furnizori	=	**303** Materiale de natura obiectelor de inventar	2.500 lei

Restul înregistrărilor sunt identice.

4.6. CONTURILE SINTETICE ŞI ANALITICE

Conturile sintetice reflectă mijloacele, sursele şi procesele economice, în expresie valorică, pe grupe sau categorii omogene sub aspectul conţinutului lor.

De exemplu, contul „Furnizori" sintetizează datoriile faţă de diverşii agenţi economici de la care se cumpără materiale, materii prime, piese de schimb, servicii, mijloace fixe etc. Cu ajutorul conturilor sintetice este posibilă cunoaşterea situaţiei generale, de ansamblu, a unei anumite grupe de mijloace, surse şi procese economice.

Conturile analitice dezvoltă conturile sintetice, oglindind părţile componente ale mijloacelor, surselor sau proceselor economice. Contul „Furnizori" va avea conturi analitice cu denumirea fiecărui furnizor în parte (Romtelecom, Carrefour, Marmosin, Petrom, Ikea etc.).

Contabilitatea ţinută cu ajutorul conturilor analitice se numeşte contabilitate analitică. Întrucât conturile analitice le dezvoltă pe cele sintetice, toate regulile de funcţionare a conturilor sintetice se aplică şi la cele analitice. Înregistrările se fac simultan atât în contul sintetic, cât şi în cel analitic, astfel încât să se asigure concordanţă între ele, în privinţa soldurilor şi rulajelor.

4.7. PLANUL DE CONTURI

În România, planul de conturi general este un tablou al întregului sistem de conturi, în cadrul căruia fiecare cont este delimitat printr-o denumire şi simbol cifric fiind încadrat într-o clasă şi grupă[3]. În acest mod, se asigură un limbaj comun între specialişti, uniformitate şi unitate de conţinut, funcţie, denumire şi simbolizare a conturilor.

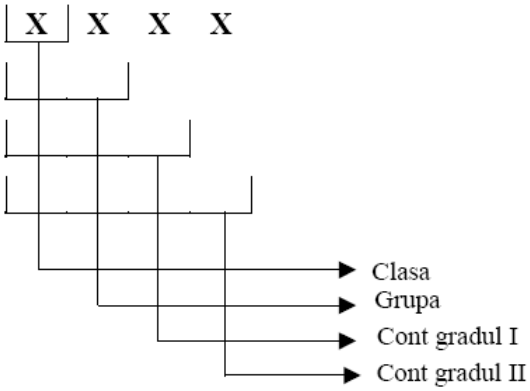
Simbolizarea cifrică a conturilor sintetice are la bază sistemul zecimal (0-9) în care:

[3] *Bazele contabilităţii*, Caraiani Chirața, Olimid Lavinia (coordonatori), *Bazele contabilităţii*, Bucureşti, Editura ASE, 2001, pag. 100.

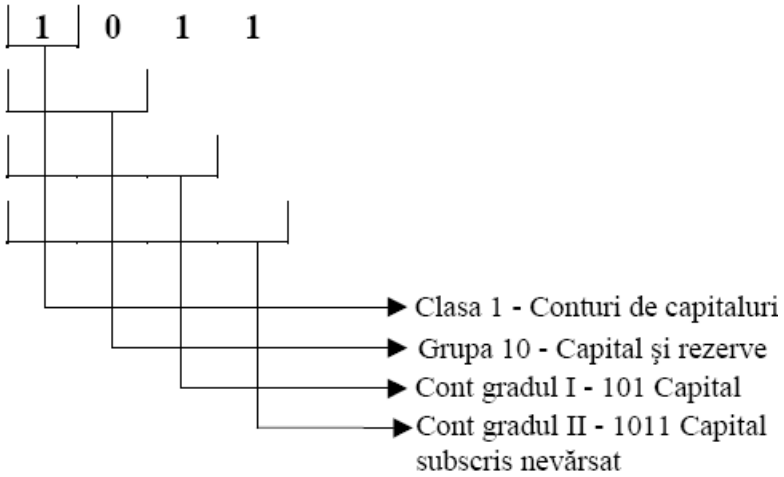
UNIVERSITATEA HYPERION

– prima cifră reprezintă clasa;
– a doua cifră reprezintă grupa;
– a treia cifră reprezintă contul sintetic de grad I;
– a patra cifră reprezintă contul sintetic de grad II.
Modul de simbolizare este prezentat în figura de mai jos.

FORMATUL GENERAL



Exemplu


1 0 1 1
Clasa 1 - Conturi de capitaluri
Grupa 10 - Capital şi rezerve
Cont gradul I - 101 Capital
Cont gradul II - 1011 Capital subscris nevărsat

În planul de conturi general există 9 clase de conturi:
- Clasa 1 – Conturi de capitaluri
- Clasa 2 – Conturi de imobilizări
- Clasa 3 – Conturi de stocuri şi producție în curs de execuție

- Clasa 4 – Conturi de terți
- Clasa 5 – Conturi de trezorerie
- Clasa 6 – Conturi de cheltuieli
- Clasa 7 – Conturi de venituri
- Clasa 8 – Conturi speciale
- Clasa 9 – Conturi de gestiune

Primele 8 clase de conturi sunt utilizate de contabilitatea financiară, iar ultima clasă, a 9-a, este utilizată de manageri în cadrul așa-numitei contabilități de gestiune.

Dată fiind complexitatea planului contabil, se pot face mai multe clasificări ale conturilor, în funcție de mai multe criterii, astfel:

– din punct de vedere al conținutului economico – financiar, conturile se pot grupa în: *conturi de bunuri economice*, *conturi de surse*, *conturi de cheltuieli*, *conturi de venituri*.

– din punct de vedere al funcției contabile a conturilor, acestea pot fi grupate în *conturi de activ*, *conturi de pasiv* și *conturi bifuncționale*.

– din punct de vedere al sferei de cuprindere, conturile pot fi grupate în *conturi sintetice* și *conturi analitice*.

Corelația între aceste tipuri de conturi este aceea că:

a) conturile de bunuri economice și de cheltuieli sunt conturi de activ;
b) conturile de surse și conturile de venituri sunt conturi de pasiv.

Pentru a avea o viziune generală asupra planului de conturi, trebuie să reținem că, deși există și excepții pe care le vom analiza pe parcursul acestui manual, în linii mari există anumite puncte de sprijin pentru a reține mai ușor ce funcție contabilă au diversele clase de conturi. Astfel:

■ **Clasa 1 – Conturi de capitaluri**

În general, sunt conturi cu funcția contabilă de pasiv (de exemplu, *101 Capital social*).

■ **Clasa 2 – Conturi de imobilizări**

În general, sunt conturi cu funcția contabilă de activ (de exemplu, *201 Cheltuieli de constituire*).

■ **Clasa 3 – Conturi de stocuri și producție în curs de execuție**

În general, sunt conturi cu funcția contabilă de activ (de exemplu, *300 Materii prime*).

■ **Clasa 4 – Conturi de terți** (creanțe sau datorii)

Conturile de datorii sunt conturi cu funcția contabilă de pasiv (de exemplu, *401 Furnizori*).

Conturile de creanțe sunt conturi cu funcția contabilă de activ (de exemplu, *411 Clienți*).

■ **Clasa 5 – Conturi de trezorerie**

UNIVERSITATEA HYPERION

În general, conturile au funcția contabilă de activ (de exemplu, *531 Casa*).

- **Clasa 6 – Conturi de cheltuieli**

  Deoarece cheltuielile micşorează capitalurile proprii, cheltuielile sunt asimilate conturilor de activ (de exemplu, *601 Cheltuieli cu materiile prime*).

- **Clasa 7 – Conturi de venituri**

  Deoarece veniturile majorează capitalurile proprii, veniturile sunt asimilate conturilor de pasiv (de exemplu, *701 Venituri din vânzarea produselor finite*).

- **Amortizările şi provizioanele** sunt elemente rectificative care corectează celelalte structuri bilanțiere, fiind asimilate conturilor de pasiv.

4.8. BALANȚA DE VERIFICARE

În categoria procedeelor specifice metodei contabilității se cuprinde şi *balanța de verificare.* Ea asigură respectarea în contabilitate a echilibrului permanent impus de dubla înregistrare a elementelor patrimoniale, atât cu ocazia înregistrării operațiilor cu respectivele elemente în ordine cronologică şi sistematică, cât şi cu ocazia calculelor aritmetice în formulele contabile compuse sau în conturi pentru stabilirea rulajelor, sumelor totale şi a soldului, oferind astfel garanția exactității înregistrărilor efectuate în contabilitatea curentă şi servind la întocmirea unor bilanțuri contabile reale şi complete.

Balanța de verificare este, practic, un tablou enumerativ al tuturor conturilor din Cartea-Mare, care furnizează informații în legătură soldurile inițiale şi finale, rulajele, totalul sumelor, la data întocmirii ei. Ea este un instrument de sinteză a informațiilor reflectate în conturi la un anumit moment (lună, trimestru, semestru, an).

Conținutul şi forma de prezentare a balanțelor de verificare poate fi diferit în funcție de:

a) tipul conturilor pentru care se întocmesc, care pot fi:

– balanțe de verificare ale conturilor sintetice şi

– balanțe de verificare ale conturilor analitice;

b) complexitatea informațiilor pe care le conțin, adică:

– balanțe de verificare cu o singură egalitate;

– balanțe de verificare cu două egalități;

– balanțe de verificare cu trei egalități;

– balanțe de verificare cu patru egalități.

UNIVERSITATEA HYPERION

Fiecare din aceste tipuri de balanțe conține două coloane perechi, o coloană pentru informații debitoare şi o coloană pentru informații creditoare;

c) prezentarea grafică: forma tabelară şi forma matricială sau balanța de verificare-şah.

Balanța de verificare cu o serie de egalități

Simbolul conturilor	*Denumirea conturilor*	*Total sume*	
		Debitoare	*Creditoare*
	Total	$\sum_{TSD}$	$\sum_{TSC}$

Modelul balanței de verificare cu o serie de egalități prezintă cele două coloane perechi, totalul sumelor debitoare (TSD) şi totalul sumelor creditoare (TSC). Egalitatea este de forma: TSD = TSC

În balanța de sume, prezentată mai sus, în coloane de total sume, pot fi înlocuite de două coloane perechi de solduri finale: solduri finale debitoare (SFD) şi solduri finale creditoare (SFC), denumită balanța de verificare a soldurilor. Egalitatea este: SFD = SFC.

Balanța de verificare cu două serii de egalități are patru coloane, adică două coloane perechi pentru **total sume** (TSD şi TSC) şi două coloane perechi pentru **solduri finale** (SFD şi SFC). Această balanță de verificare rezultă din combinarea balanței de verificare a sumelor cu balanța de verificare a soldurilor. Cele două egalități sunt:

1. TSD = TSC
2. SFD = SFC.

Balanța de verificare cu trei serii de egalități prezintă şase coloane şi anume două coloane perechi pentru solduri inițiale (SID şi SIC), două coloane perechi pentru rulaje (RD şi RC), două coloane perechi pentru solduri finale (SFD şi SFC). Acestui tip de balanță îi corespund trei egalități:

1. SID = SIC
2. RD = RC
3. SFD = SFC.

Din punct de vedere grafic, balanța de verificare cu trei serii de egalități, se poate prezenta atât sub formă tabelară, cât şi sub formă matriceală (balanță de verificare-şah).

Balanța de verificare cu patru serii de egalități are opt coloane, respectiv, două coloane perechi pentru **total sume precedente** sau solduri inițiale (TSPD şi TSPC sau SID şi SIC), două coloane perechi pentru **rulaje** (RD şi RC), două coloane perechi pentru **totalul sumelor** (TSD şi TSC) şi două coloane perechi pentru **solduri finale** (SFD şi SFC).

UNIVERSITATEA HYPERION

Simbolul conturilor	Denumirea Conturilor	Total sume precedente		Rulaje		Total sume		Solduri finale	
		D	C	D	C	D	C	D	C
	TOTAL	$\sum_{TSPD}$	$\sum_{TSPC}$	$\sum_{RD}$	$\sum_{RC}$	$\sum_{TSD}$	$\sum_{TSC}$	$\sum_{SFD}$	$\sum_{SFC}$

Cele patru egalități sunt:

1. SID = SIC
2. RD = RC
3. TSD = TSC
4. SFD = SFC

Balanța de verificare este un instrument extrem de util pentru contabil, deoarece cu ajutorul ei poate identifica diverse tipuri de greşeli, cum sunt:

Erori de înregistrare în conturi determinate de: nerespectarea principiului dublei înregistrări, nerespectarea egalității sumelor debitoare şi creditoare în cadrul formulelor contabile compuse, calculul greşit privind elementele structurale ale contului şi altele.

Erori de întocmire a balanțelor de verificare determinate de: preluarea greşită a informațiilor din Cartea-Mare, adunarea eronată ale coloanelor din balanță etc. Pentru a corecta acest tip de erori, se face verificarea egalităților specifice balanțelor de verificare, operații de punctare, prin repetarea calculelor etc.

UNIVERSITATEA PERION

4.9. TEMA DE CONTROL A UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE NR. 4

1. Prezentați structura a 5 conturi (la alegere) de gradul II .
2. Realizați analiza contabilă a 5 înregistrări sau situații contabile .
3. Prezentați funționarea a 5 conturi de activ şi a 5 conturi de pasiv .

4.10. TESTUL DE AUTOEVALUARE NR. 4 (cu răspunsuri)

1) Tratați d.p.d.v. teoretic contul, ca procedeu specific metodei contabilității. Definiție, structură, reguli de funcționare, conturi sintetice şi analitice.

Def!

Contul – este acel procedeu al metodei contabilitatii care serveste la reflectarea fiecarui element patrimonial in parte, in mod analitic, precum si miscarile pe care le inregistreaza intr-o perioada determinata de timp.

Structura!

Denumirea sau titlul contului , debitul si creditul contului, adica cele doua parti ale contului, miscarea (rulajul)contului, explicatia operatiilor de inregistrare si soldul contului.

Regulile de functionare!

Prima regula!

Toate conturile de activ incep sa functioneze prin a se debita (partea stg a contului) cu soldul initial al conturilor de activ;conturile de pasiv incep sa functioneze prin a se credita (partea drpa contului)cu soldul initial al conturilor de paasiv.

A2a regula!

Toate conturile de activ inregistreaza in debit cresterile (intrarile)elementelor de activ, iar toate conturile de pasiv inregistreaza in credit cresterile elementelor de pasiv.

A3a regula!

Toate conturile de activ inregistreaza in credit micsorarile elementelor de activ, iar conturile de pasiv inregistreaza in debit micsorarile (iesirile)elementelor de pasiv.

A4a regula!

Toate conturile de activ au intotdeauna sold final debitor sau sunt soldate(echilibrate, balansate), iar toate conturile de pasiv au intotdeauan sold final creditor sau sunt soldate(echilibrate, balansate).

Conturile sintetice

UNIVERSITATEA HYPERION

Reflecta mijloacele, sursele si procesele economice, in expresie valorica, pe grupe sau categorii omogene sub aspectul continutului lor.

Conturile analitice

Dezvolta conturile sintetice, oglindind partile componente ale mijloacelor, surselor sau proceselor economice.Acestea se tin fie numai in expresie valorica, fie in expresie baneasca si cantitativa, in functie de natura elementelor inregistrate.

2) Care este diferența dintre formula contabilă şi articolul contabil ?

Formula contabila

Modalitatea de reprezentare grafica a fiecarei operatii economice si financiare in conturi corespondente. Ea exprima decat partea logica.

Pentru a se oglindi corect si complet operatia concreta, este necesara adaugarea la elementele formulei contabile si a explicatiei descriptive a operatiei care se inregistreaza→**Articolul contabil.**

3) Explicați mecanismul stornării în roşu .

Stornarea in rosu

Consta in repetarea formulei contabile inregistrate eronat, sumele scriindu-se in rosu sau chenar, ceea ce inseamna ca ele scad. Apoi se intocmeste formula contabila corectata.

4) Ce clase de conturi sunt cuprinse în Planul general de conturi din România ?

Clasele de conturi

Clasa 1- Conturi de capitaluri
Clasa 2 – Conturi de imobilizari
Clasa 3 – Conturi de stocuri si productie in curs de executie
Clasa 4 – Conturi de terti (creante sau datorii)
Clasa 5 – Conturi de trezorerie
Clasa 6 - Conturi de cheltuieli
Clasa 7 – Conturi de venituri
Clasa 8 – Conturi speciale
Clasa 9 – Conturi de gestiune

5) Ce tipuri de erori pot fi detectate cu ajutorul balanțelor de verificare ?

UNIVERSITATEA HYPERION

Erori de inregistrare in conturi .
Erori de intocmire a balantelor de verificare .

6) Să se facă analiza contabilă a următoarelor operații economice şi financiare .

Analiza contabila are urmatoarele etape :

a. **Natura fiecarei operatii economice** (in caz ca avem mai multe operatii – pot exista inegistrari contabile cu 2 sau mai multe conturi corespondente, deci intr-o inregistrare contabila pot aparea doua sau mai multe operatii economice pe care trebuie sa le analizam de ex: achizitie de materii prime, plata datoriilor etc.);
b. **Tipul modificarilor pe care le produce operatia economica respectiva – vezi modificarile bilantiere sau patrimoniale**
c. **Conturile corespondente – care's de activ care de pasiv, care sunt pe debit care pe credit.**
d. **Articolul contabil – aplicarea regulilor de functionare a conturilor.**

b)Natura operatiei : Inregistrarea intretinerii si reparatiilor efectuate de terti.

Modificare de volum atat contul de activ cat si cel de pasiv cresc fix cu aceasi valoare si anume cu 3000 lei.

Conturile corespondente :
611 – Cheltuieli cu intretinerea si reparatiile – Activ + , debit
401 – Furnizori – Pasiv +, credit

De retinut intotdeauna urmatoarea schema:

DEBIT	CREDIT
+ ACTIV	**- ACTIV**
- PASIV	**+ PASIV**

INTOTDEAUNA ACTIV = PASIV DECI SI DEBIT = CREDIT

UNIVERSITATEA HYPERION

Articolul contabil:

611 = 401 3000

Natura operatiei : Vanzarea de produse finite.

Modificare de volum : toate conturile cresc atat cele de activ cat si cele de pasiv fix cu aceiasi valoare si anume 9000 lei.

Conturile corespondente :
701 – Venituri din vanzarea produselor finite – Pasiv + , credit
4111 – Clientii – Activ +, debit

Articolul contabil :

4111 = 701 9000

Natura operatiei : Achizitionarea unui mijloc fix.

Modificare de volum : Modificare de volum : toate conturile cresc atat cele de activ cat si cele de pasiv fix cu aceiasi valoare si anume 4000 lei.

Conturile corespondente :
2123 – utilaje (in care intra si mijlocul fix) – Activ +, debit
404 – furnizorii de imobilizari – Pasiv +, credit

Articolul contabil :

	2123 = 404	4000
a)	101 = 5311	8000
e)	626 = 401	200
f)	106 = 101	4000
g)	371 = 401	3000
h)	4411 = 5121	9300
i)	5121 = 5191	20.500
j)	425 = 5131	1000
k)	101 = 1012	10.000
l)	301 = 401	5000
m)	605 = 401	4000
n)	2814 = 2131	2000 *contul este scos in evidenta, se soldeaza conturile .*
o)	5121 = 4111	15.000
p)	601 = 301	1400
q)	162 = 5121	5000
r)	421 = 444	16.000

UNIVERSITATEA HYPERION

7) Simbolizarea conturilor sintetice de gradul I şi II se face :

Varianta corecta b). Prin 3 cifre, respectiv 4 cifre, primele 3 fiind comune .

8) Stornarea în negru :

Varianta corecta b). Măreşte artificial rulajul conturilor .

9) Rulajul conturilor reprezintă :

Varianta corecta a). Totalitatea operațiilor economice înregistrate într-un cont .

10) Corespondența conturilor poate fi stabilită :

Varianta corecta d). Între conturi de activ, între conturi de pasiv sau între un cont de activ şi un cont de pasiv .

UNIVERSITATEA HYPERION

4.11. BIBLIOGRAFIA SPECIFICĂ UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE NR. 4

- Ristea Mihai, Dumitru Corina-Graziella, *Bazele Contabilității*, noțiuni de bază, probleme, studii de caz, teste grilă şi monografie, Editura Universitară, Bucureşti, 2005

- Sălceanu Alexandru, *Bazele contabilității*, Bucureşti, Editura Economică, 2004

- *** Colectivul de lucru al Ministerului Finanțelor Publice, *Ghid practic de aplicare a Standardelor Internaționale de Contabilitate*, Editura Economică, Bucureşti, 2001

- *** *Dictionary of accounting*, Oxford University Press, U. K., 1995

- *** *Ghid pentru înțelegerea şi aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2000

Unitatea de învățare nr. 5

DOCUMENTELE DE EVIDENȚĂ CONTABILĂ

Timpul de studiu individual estimat: 2 h

Competențele specifice unității de învățare:
După studiul acestei unități de învățare studenții trebuie să cunoască:
- noțiunea, importanța, întocmirea şi prelucrarea documentelor contabile
- clasificarea documentelor
- ce sunt documentele justificative, registrele contabile, documentele de sinteză şi raportare contabilă
- formele de contabilitate (sistemele de contabilitate)
- conținutul nomenclatorului privind modelele registrelor şi formularelor tipizate

Cuprinsul unității de învățare:
5.1. Noțiunea, importanța, întocmirea şi prelucrarea documentelor contabile
5.2. Clasificarea documentelor
5.3. Documentele justificative – baza înregistrărilor în contabilitate
5.4. Registrele contabile (documentele de evidență contabilă)
5.5. Documente de sinteză şi raportare contabilă (situații financiare)
5.6. Tema de control a unității nr. 5
5.7.Testul de autoevaluare nr. 5
5.8.Bibliografia specifică unității nr. 5

UNIVERSITATEA HYPERION

5.1. NOȚIUNEA, IMPORTANȚA, ÎNTOCMIREA ŞI PRELUCRAREA DOCUMENTELOR CONTABILE

Unul dintre procedeele metodei contabilității este acela al *documentației*, care presupune ca toate operațiunile economico-financiare care afectează patri-

moniul trebuie fundamentate şi justificate prin acte scrise (documente justificative) înainte de înregistrarea în conturi.

Documentele justificative stau la dispoziția acționarilor, cenzorilor, organelor fiscale şi altor organe de control pentru a se verifica modul de desfăşurare a activității, a respectării dispozițiilor legale referitoare la calculul şi plata impozitelor şi taxelor.

Structura documentelor de evidență este particularizată în funcție de tipul operațiunii în cauză, dar există câteva elemente obligatorii, şi anume:

- denumirea documentului (exemple: factură, extras de cont, nota de intrare-recepție, ştat de plată a salariilor, bon de consum etc.);
- antetul care cuprinde denumirea şi adresa agentului economic care a emis documentul;
- denumirea părților care au contribuit la efectuarea operațiilor consemnate;
- numărul şi data documentului;
- descrierea operațiilor economico-financiare, uneori cu specificarea bazei actului normativ care a stat la baza înregistrării;
- semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiilor economice, şi ale celor cu funcții de control financiar preventiv;
- alte elemente care asigură o consemnare completă a operațiilor în documente.

Condițiile necesare pentru ca un document contabil să fie considerat valabil sunt următoarele: să fie scris clar şi citeț, eliminându-se orice controversă sau posibilitate de interpretare, să nu conțină ştersături sau corecturi, să aibă anulate rândurile libere, să fie întocmit în termenul legal, să conțină date exacte şi reale, sumele pentru valori băneşti să fie scrise în cifre şi litere.

5.2. CLASIFICAREA DOCUMENTELOR

În vederea uniformizării şi eliminării de inadvertențe legate de utilizarea şi completarea documentelor contabile, Ministerul Finanțelor a elaborat **Nomenclatorul privind modelele registrelor şi formularelor contabile tipizate, comune pe economie, care nu au regim special, pentru activitatea financiară şi contabilă.**

Acest nomenclator prezintă modelele şi instrucțiunile de folosire a documentelor.

După criteriul de clasificare, documentele contabile se pot cataloga în felul următor:

a) După modul de întocmire şi rolul lor în cadrul sistemului informațional-decizional pe care îl îndeplinesc în cadrul unității patrimoniale, deosebim:

UNIVERSITATEA HYPERION

– **documente justificative** care asigură datele de intrare în sistemul informațional contabil şi care sunt întocmite în momentul efectuării operațiilor economice (exemple: ordinul de plată, chitanța);

– **documente de evidență contabilă (registre de contabilitate)** care realizează înregistrarea şi stocarea datelor în conturi;

– **documente de sinteză şi raportare contabilă (situații financiare)** prin care se centralizează şi transmit informațiile. Ele servesc la cumularea informațiilor cuprinse în documentele justificative, şi se întocmesc la termene precise.

b) După regimul de tipărire deosebim:

– **documente tipizate**, al căror conținut, formă şi format sunt standardizate prin Nomenclatorul amintit anterior. Informațiile cuprinse în ele sunt fixe (cu caracter repetitiv şi tipărite) şi variabile (completate de fiecare agent economic, în funcție de specificul operațiunilor consemnate). De asemenea, informațiile pot fi repartizate sub formă de chestionar (exemple: procese-verbale, acte de constatare etc.), tabel (exemple: state de plată a salariilor, liste de avans chenzinal etc.), sau prin grupare (exemple: articolele înscrise în factură). Formatul formularelor tipizate variază în funcție de mărimea suportului de hârtie şi carton utilizate (A3, A4, A5, X4, X5, X6).

– **documente netipizate** la care conținutul şi forma nu sunt prestabilite, acestea lăsându-se la latitudinea fiecărei unități patrimoniale (exemple: situațiile de repartizare a cheltuielilor indirecte, de fundamentare a indicatorilor bugetului de venituri şi cheltuieli etc.).

c) După regimul de utilizare şi păstrare deosebim:

– **documente cu regim special** pentru care există un sistem unitar de înseriere şi numerotare, stabilit de Ministerul Finanțelor;

– **documente fără regim special** pentru care nu s-au stabilit norme stricte, ci numai unele generale.

d) După destinația sau funcția pe care o îndeplinesc, deosebim:

– **documente de dispoziție** prin care se ordonă efectuarea unei anumite operații (exemple: ordinul de plată);

– **documente mixte (combinate)** care atestă atât dispoziția cât şi execuția operației (exemple: cec de numerar, foaie de vărsământ cu chitanță);

e) După circuitul lor deosebim:

– **documente interne** care circulă numai în interiorul unității (exemplu: fişa mijlocului fix);

– **documente externe** care circulă şi în afara unității (exemplu: avizul de însoțire a mărfii).

f) După conținutul lor, deosebim:

– **documente primare**, care înregistrează informațiile în momentul producerii lor (exemplu: nota de plată);

UNIVERSITATEA HYPERION

– **documente centralizatoare**, care cumulează informațiile din mai multe documente de aceeaşi natură şi din aceeaşi perioadă (exemple: centralizatorul lunar al bonurilor de consum).

g) După natura elementelor patrimoniale deosebim:

– **documente privind mijloacele fixe;**

– **documente privind stocurile;**

– **documente privind disponibilitățile băneşti etc.**

5.3. DOCUMENTELE JUSTIFICATIVE – BAZA ÎNREGISTRĂRILOR ÎN CONTABILITATE

Legea contabilității stipulează faptul că orice operație patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind, astfel, calitatea de document justificativ.

Documentele justificative conțin diverse elemente, care pot fi clasificate în elemente comune şi specifice.

Elementele comune cuprind date de identificare cum sunt:

– denumirea, numărul şi data documentului;

– denumirea şi sediul unității patrimoniale;

– compartimentul organizatoric emitent (exemple: financiar-contabilitate, personal-salarizare etc.);

– semnăturile persoanelor care poartă răspunderea pentru efectuarea operației şi întocmirea documentului, pentru avizare, pentru aprobare etc.

O etapă premergătoare înregistrării în contabilitate este *prelucrarea documentelor* justificative, care presupune sortarea documentelor pe operații, cumularea mai multor documente justificative în centralizatoare, verificarea de formă, de fond şi aritmetică.

Urmează *analiza şi contarea* documentelor justificative prin indicarea simbolurilor conturilor debitoare şi creditoare. Înregistrarea se face fie document cu document, fie pe baza unui document centralizator care adiționează date în mai multe documente justificative al căror conținut se referă la operații de aceeaşi natură şi din aceeaşi perioadă.

Neîntocmirea, întocmirea eronată şi/sau neutilizarea documentelor justificative în conformitate cu normele metodologice se sancționează conform legii.

Înregistrările în contabilitate se fac cronologic prin înscrierea documentelor în ordinea datei de intrare sau consemnare şi sistematic în registrele de contabilitate.

Registrele contabile, altele decât cele obligatorii prevăzute de art. 21 din Legea contabilității nr. 82/1991, editate cu ajutorul tehnicii de calcul, vor fi numerotate, şnuruite, parafate şi înregistrate în evidența unității.

UNIVERSITATEA HYPERION

Arhivarea documentelor este obligatorie, conform normelor legale în vigoare. Acestea prevăd însă termene diferite de păstrare a documentelor în arhivă. Astfel, registrele de contabilitate şi documentele justificative trebuie păstrate timp de 10 ani, cu excepția statelor de plată a salariilor şi a situațiilor financiare anuale care se păstrează timp de 50 de ani.

5.4. REGISTRELE CONTABILE (DOCUMENTELE DE EVIDENȚĂ CONTABILĂ)

Documentele de evidență contabilă, denumite în activitatea practică registre contabile, au *caracter obligatoriu* pentru toate unitățile patrimoniale, asigurând înregistrarea cronologică şi sistematică a operațiilor consemnate în documentele primare.

Ele iau forme diferite: foi volante, registre, fişe, documente informatice legate sub formă de registru, având un conținut şi structură adecvate scopului pentru care au fost elaborate.

În funcție de destinația sau scopul pentru care se folosesc, distingem: registre pentru evidența cronologică, registre pentru evidența sistematică, registre combinate.

a) Registrele pentru evidența cronologică asigură înregistrarea operațiilor economice şi financiare în ordinea datei când au avut loc. Din această categorie fac parte Registrul-jurnal, Registrul-jurnal de încasări şi plăți, note contabile etc. Registrul-jurnal este un registru obligatoriu, dar în conformitate cu legislația actuală, notele de contabilitate nu mai constituie registre obligatorii, deoarece funcțiile acestora sunt preluate de Registrul-jurnal.

b) Registrele pentru evidența sistematică asigură gruparea şi înregistrarea operațiilor economico-financiare în funcție de natura acestora, precum şi în raport de data efectuării lor. Din această categorie menționăm: Registrul Cartea-Mare, Registrul-inventar, fişa de cont pentru operații diverse, fişa de cont „maestru-şah".

c) Registrele combinate se utilizează atât pentru înregistrarea cronologică, cât şi pentru cea sistematică, precum şi pentru evidența analitică. În această categorie se încadrează actualele jurnale folosite în cadrul formei de contabilitate pe jurnale.

Legea contabilității şi Regulamentul privind aplicarea Legii contabilității prevede ca **principalele registre care se folosesc sunt: Registrul-jurnal, Registru-inventar şi Cartea Mare.** Asociațiile familiale şi persoanele fizice autorizate să desfăşoare activități independente pot să înregistreze operațiile patrimoniale numai prin folosirea Registrului-jurnal de încasări şi plăți.

UNIVERSUL-EFA HYPERION

5.5. DOCUMENTE DE SINTEZĂ ŞI RAPORTARE CONTABILĂ (SITUAȚII FINANCIARE)

Ele servesc la sintetizarea informațiilor cuprinse în documentele justificative, şi se întocmesc la termene precise. IASC statuează că „informațiile financiare sunt furnizate, în principal, printr-un bilanț – cele privind performanțele, printr-un cont de profit şi pierderi – iar informațiile privind evoluția situației financiare, printr-un tablou de flux (tablou de finanțare sau tabloul trezoreriei)".

Cu ajutorul acestor situații datele înregistrate în conturi sunt consolidate şi prezentate sub forma unor indicatori economico-financiari care dau o imagine clară şi fidelă asupra situației patrimoniului, asupra situației financiare şi asupra rezultatelor obținute (profit şi pierdere).

Cele mai importante situații financiare, şi anume bilanțul şi contul de profit şi pierdere, în forma în care se completează în România.

5.6. TEMA DE CONTROL A UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE NR. 5

1. Realizați o chitanță, o factură, un bon fiscal şi un monetar de depunere .
2. Caracterizați succint toate documentele de evidență contabilă cunoscute de dumneavoastră .
3. Realizați un decont de venituri şi cheltuieli .
4. Prezentați un extras de cont .
5. Completați şi prezentați minim 3 file dintr-un Registru Jurnal, Registru Inventar, Registru de Încasări şi Plăți şi Registrul Volumului Vânzărilor.
6. Realizați un proces verbal de predare – primire .

UNIVERSITATEA HYPERION

5.7. TESTUL DE AUTOEVALUARE NR. 5 (cu răspunsuri)

1) Care din pozițiile enumerate mai jos se referă exclusiv la registre contabile auxiliare ?

Varianta corecta **a). Registrul de casă, jurnalul pentru vânzări, jurnalul pentru cumpărări**

2) Registrul de casă este :

Varianta corecta **c). Un registru în care se consemnează zilnic toate operațiunile de încasări şi plăți**

3) Registrele contabile pot fi admise ca probă în justiție ?

Da

4) Cât timp se păstrează în arhivă statele de plată a salariilor şi a situațiilor financiare anuale ?

50 de ani

5) Care sunt elementele obligatorii din structura documentelor de evidență contabilă ?

- Denumirea documentului
- Antetul care cuprinde denumirea si adresa agentului economic care a emis documentul
- Denumirea partilor care au contribuit la efectuarea operatiilor consemnate
- Nr si data documentului
- Descrierea operatiilor economico-financiare, uneori cu specificarea bazei actului normativ care a stat la baza inregistrarii
- Semnaturile persoanelor care raspund de efectuarea operatiilor economice, si ale celor cu functii de control financiar preventiv
- Alte elemente care asigura o consemnare completa a operatiilor in documente.

UNIVERSITATEA HYPERION

6) Descrieți forma de contabilitate pe jurnale .

Asigura inregistrarea cronologica si sitematica in jurnale multiple care se deschid pentru creditul conturilor in corespondenta cu conturile debitoare, rulajul creditor grupandu-se pe conturi corespondente debitoare.

Operatiile economice si financiare se inregistreaza in jurnale specializate(operatii bancare, de casierie, clienti, furnizori etc.) pe bazadatelor din documente justificative si note contabile, care se constituie in anexele jurnalului in care sunt inregistrate.

Avem urmat documente de evidenta contabila:

- Registrul jurnal
- Jurnalele auxiliare (multiple)
- Cartea Mare
- Registrul-inventar
- Balanta de verificare
- Situatiile financiare.

7) Care sunt obiectivele principale urmărite prin întocmirea Registrului Cartea Mare ?

Stabilirea rulajelor lunare si a soldurilor conturilor sintetice

Verificarea inregistrarilor contabile efectuate

Intocmirea balantei de verificare

Furnizarea de date pentru efectuarea unor analize ale activitatii economico-financiare ale intreprinderii.

8) Care sunt condițiile necesare pentru ca un document contabil să fie considerat valabil ?

Sa fie scris clar si citet, eliminandu-se orice controversa sau posibilitate de interpretare;

Sa nu contina stersaturi sau corecturi;

Sa aiba anulate randurile libere;

Sa fie intocmit in termen legal;

Sa contina date exacte si reale;

Sumele pentru valori banesti sa fie scrise in cifre si litere.

9) Cum se corectează erorile care s-au strecurat în documente ?

Prin verificari de forma si de fond.

UNIVERSITATEA HYPERION

10) Ce responsabilități au persoanele juridice şi fizice care utilizează sistemele de prelucrare automată a datelor contabile ?

Au obligatia sa asigure respectarea normelor contabile, stocarea, pastrarea sub forma suportilor tehnici si controlul datelor inregistrate in contabilitate.

Etapele analizei contabile

Stabilirea naturii si continutul operatiei economice si financiare

Ex. Incasare, plata sau achitarea de datorii, achizitie sau consum de materii prime etc.

1. **Determinarea tipului modificarilor pe care le produce operatia economica si financiara in bilant :** care sunt elementele de activ si de pasiv care se modifica, precum si care este sensul lor care element de activ sau de pasiv creste si care scade sau invers.

2. **Stabilirea conturilor corespondente**

3. **Aplicarea regulilor de functionare a conturilor → Care dintre elementele de activ sau de pasiv se afla pe debit si care pe credit → ARTICOLUL CONTABIL**

Ex: 301 = 401
4111 = 707

De retinut intotdeauna urmatoarea schema:

DEBIT	CREDIT
+ ACTIV	**- ACTIV**
- PASIV	**+ PASIV**

INTOTDEAUNA ACTIV = PASIV DECI SI DEBIT = CREDIT

UNIVERSITATEA HYPERION

5.8. BIBLIOGRAFIA SPECIFICĂ UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE NR. 5

- Feleagă Niculae, Ionaşcu I., *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I şi vol. II, Editura Economică, Bucureşti, 1998

- Ilie Mihai, *Tehnica şi managementul operațiunilor bancare*, Editura Expert, Bucureşti, 2003

- Munteanu Victor, *Teoria şi bazele contabilității*, București, Editura Lumina Lex, 2000

- Possler Ladislau, Lambru Gheorghe, Lambru Bogdan, *Contabilitatea întreprinderii*, Editura fundației Andrei Şaguna, Constanța, 2006

UNIVERSITATEA HYPERION

Unitatea de învățare nr. 6

CONTABILITATEA CAPITALURILOR

Timpul de studiu individual estimat: 2 h

Competențele specifice unității de învățare:
După studiul acestei unități de învățare studenții trebuie să cunoască:
- structurile privind capitalurile
- conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența capitalurilor

Cuprinsul unității de învățare:

6.1. Delimitări şi structuri privind capitalurile
6.2. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența capitalurilor
  6.2.1. Contabilitatea capitalului şi rezervelor
  6.2.2. Contabilitatea rezultatului reportat
  6.2.3. Contabilitatea rezultatului exercițiului
  6.2.4. Contabilitatea subvențiilor pentru investiții
  6.2.5. Contabilitatea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli
  6.2.6. Contabilitatea împrumuturilor şi datoriilor asimilate
6.3. Tema de control a unității nr. 6
6.4. Testul de autoevaluare nr. 6
6.5. Bibliografia specifică unității nr. 6

UNIVERSITATEA HYPERION

6.1. DELIMITĂRI ŞI STRUCTURI PRIVIND CAPITALURILE

Indiferent de tipul sau forma juridică, înființarea unei unități patrimoniale necesita existenta unei anumite sume inițiale, numită **capital**, cu ajutorul căruia acesta îşi începe activitatea. Acesta reprezintă o sursă stabilă şi permanentă de formare şi finanțare a activului, care exprimă obligația unității patrimoniale față

de cei care participă la constituirea capitalului, indiferent că sunt persoane fizice sau juridice.

Deoarece aceste obligații nu au un termen exigibil, ele sunt permanente pe întreaga durată de existență și funcționare a unității patrimoniale.

Pe parcursul desfășurării activității, la aceste surse se mai adăugă o parte din profitul obținut la sfârșitul ciclului de exploatare.

Prin urmare, capitalurile se constituie la înființarea unității patrimoniale, se modifică sub formă de creșteri sau micșorări pe parcursul desfășurării activității și se lichidează când se desființează unitatea patrimonială.

În funcție de criteriul de proveniență, capitalurile întreprinderii se pot structura astfel:

a) Capitaluri proprii

Reprezintă echivalentul aporturilor de capital aduse de întreprinzătorul individual, asociați sau acționari, la constituirea întreprinderii, și aparține de drept acestora.

În structura capitalului propriu se includ următoarele elemente:

– capital social subscris, vărsat și nevărsat
– prime legate de capital
– rezerve (legale, statutare sau contractuale, alte rezerve)
– rezultatul exercițiului
– rezultatul reportat din exercițiile financiare precedente.

Capitalul propriu se formează inițial din aporturi în bani și în natură, sub forma diferitelor categorii de active imobilizate sau de active circulante aduse de către asociați sau acționari.

b) Provizioane pentru riscuri și cheltuieli

Reprezintă rezerve constituite la sfârșitul fiecărui exercițiu, pe seama cheltuielilor, cu scopul acoperirii unor cheltuieli generate de riscuri și pierderi posibile și reversibile care s-ar putea produce în exercițiul următor.

c) Capitaluri atrase

Reprezintă partea din capitalul împrumutat care provine de la terțe persoane în raport cu întreprinderea și care este rambursabil la un anumit termen (lung-peste un an sau scurt-sub un an) și pentru care, de regulă, se plătesc dobânzi.

În structura capitalului străin se cuprind următoarele elemente:

– împrumuturi din emisiunea de obligațiuni
– credite bancare pe termen lung
– datorii legate de imobilizările financiare
– alte împrumuturi și datorii
– dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate.

Capitalul propriu împreună cu capitalul atras pe termen lung formează *capitalul permanent.* Capitalul social este fracționat în părți egale, numite *acțiuni* în cazul societăților de capitaluri și *părți sociale* în cazul societăților de persoane.

UNIVERSITATEA HYPERION

Mărimea acțiunilor şi părților sociale se stabileşte de la înființarea societăților prin actul constitutiv al acestora şi poartă denumirea de *valoare nominală.*

Aceasta reprezintă o fracțiune din capitalul unei societăți, stabilită în mărimi egale şi care serveşte la calcularea capitalului social, conform relațiilor:

Capital social = Număr de acțiuni × Valoarea nominală a acțiunilor;

sau

Capital social = Număr de părți sociale × Valoarea nominală a părților sociale

Acțiunile sunt hârtii sau acte de valoare, în formă materială sau electronică, ce dau dreptul posesorilor acestora (persoane fizice sau juridice) să participe la formarea capitalului unei societăți comerciale.

Persoanele care cumpără acțiuni se numesc *acționari,* iar cei care cumpără părți sociale se numesc *asociați.*

Aceştia primesc anual, în cazul în care firma înregistrează beneficii, o cotă parte din profit, numită *dividend,* pentru capitalul investit în cadrul unității.

Valoarea dividendelor se stabileşte la finele exercițiului financiar, în funcție de mărimea profitului şi de politica firmei (cointeresare a acționarilor/asociaților sau reinvestire a profitului).

La înființarea unei societăți comerciale au loc următoarele operații economico-financiare:

– efectuarea *cheltuielilor de constituire* de către inițiatorii societății comerciale (fondatori). Acestea cuprind: cheltuieli de înmatriculare a societății la Registrul Comerțului, cheltuieli cu editarea acțiunilor, cheltuieli de publicitate etc.;

– *subscrierea capitalului* este acea operație prin care subscriptorul declară şi semnează pentru suma de bani şi valoarea bunurilor cu care se angajează să participe la constituirea unei societăți comerciale.

– *aportul* în natură trebuie depus integral la societate în momentul constituirii, iar aportul în bani, o parte din acesta se poate depune la data constituirii societății, iar cealaltă parte poate fi depusă ulterior, într-un interval de timp care să nu depăşească un an;

Vărsarea capitalului este operațiunea de depunere la societate a aporturilor în bani şi în natură subscrise.

6.2. CONȚINUTUL ŞI FUNCȚIA CONTURILOR UTILIZATE PENTRU EVIDENȚA CAPITALURILOR

Aceste conturi evidențiază resursele de finanțare stabile, fiind la dispoziția întreprinderii pe o perioadă mai mare de un an.

În funcție de modul în care se constituie, deosebim:

– contabilitatea capitalului şi rezervelor

UNIVERSITATEA HYPERION

– contabilitatea rezultatului reportat
– contabilitatea rezultatului exercițiului
– contabilitatea subvențiilor pentru investiții
– contabilitatea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli
– contabilitatea împrumuturilor şi datoriilor asimilate.

6.2.1. CONTABILITATEA CAPITALULUI ŞI REZERVELOR

Pentru evidențierea acțiunilor subscrise şi a aportului în bani şi în natură, precum şi a altor operații economice legate de formarea capitalului se utilizează conturile: **101** „Capital", **456** „Decontări cu acționari/asociați privind capitalul" şi alte conturi de mijloace materiale şi băneşti.

Contul 101 „Capital" cont sintetic de gradul I, care se desfăşoară pe conturi de gradul II astfel:

1011 „Capital subscris nevărsat"
1012 „Capital subscris vărsat"
1015 „Patrimoniul regiei"
1016 „Patrimoniul public".

Contul 1011 „Capital subscris nevărsat" reflectă procesul de subscriere a capitalului. După conținutul economic este un cont de capitaluri proprii, iar după funcția contabilă este un cont de pasiv.

Contul 1012 „Capital subscris vărsat" reflectă procesul de depunere a unor aporturi în numerar sau/şi în natură de către acționari/asociați.

După conținutul economic este un cont de capitaluri proprii, iar după funcția contabilă, un cont de pasiv.

Contul 456 „Decontări cu asociații privind capitalul" reflectă relațiile unității patrimoniale cu proprietarii, înregistrând şi controlând aporturile subscrise de asociați şi acționari pentru constituirea şi creşterea capitalului social sau relațiile generate de retragerea unor aporturi.

Exemplu:

La data de 1 aprilie 2008 se constituie o societate comercială pe acțiuni cu un capital social de 1.500.000 lei, divizat în 2.000 de acțiuni cu valoare nominală de 50 lei, pentru care au subscris un număr de 15 persoane. Din cele 2.000 de acțiuni, jumătate sunt acțiuni pentru aport în natură, constituit dintr-o clădire în valoare de 200.000 lei, un teren în valoare de 250.000 lei şi echipamente în valoare de 300.000 lei sub formă de maşini, utilaje şi instalații de lucru. Aportul în numerar trebuie vărsat în termen de 60 de zile de la subscriere.

Înregistrările care au loc sunt următoarele:

a) Subscrierea capitalului de către acționari la data de 1 aprilie 2008.

UNIVERSITATEA HYPERION

Aceasta reprezintă practic:
– înregistrarea dreptului de creanță pentru aportul promis, conform contractului de societate
– creşterea capitalului social subscris, dar nevărsat

Capital social = 2.000 acțiuni × 50 lei × 15 persoane = 1.500.000 lei

(+A) 456 „Decontări cu asociații privind capitalul”	=	**1011 (+P)** „Capital subscris nevărsat”	**1.500.000 lei**

b) Efectuarea primului vărsământ, în natură, la data de 1 aprilie 2008.
Această operațiune determină:
– majorarea valorii activelor imobilizate
– o diminuare a dreptului de creanță asupra subscriptorilor

%	=	**456**	**750.000 lei**
(+A) 2111 Terenuri			**250.000 lei**
(+A) 212 Construcții			**200.000 lei**
(+A) 2131 Echipamente tehnologice			**300.000 lei**

c) Efectuarea celui de-al doilea vărsământ, în numerar, la data de 30 mai 2008.
Această operațiune conduce la:
– o creştere a valorii disponibilităților în lei la bancă
– o diminuare a dreptului de creanță asupra subscriptorilor

(+A) 5121 „Conturi la bănci în lei”	=	**456 (–A)** „Decontări cu asociații privind capitalul”	**750.000 lei**

d) Concomitent, se înregistrează trecerea de la capitalul subscris nevărsat la capitalul subscris vărsat, operațiune care determină:
– micşorarea capitalului subscris nevărsat
– majorarea capitalul subscris vărsat

(–P) 1011 „Capitalul subscris nevărsat”	=	**1012 (+P)** „Capitalul subscris vărsat”	**1.500.000 lei**

*****

Unitatea patrimonială poate decide **majorarea capitalului social**, lucru care se poate realiza pe mai multe căi:
a) prin aporturi la capitalul social, în natură sau în numerar

UNIVERSITATEA HYPERION

b) prin incorporarea rezervelor, a primelor legate de capital sau a unei părți din profit

c) prin transformarea (conversia) obligațiunilor în acțiuni.

Primele legate de capital reprezintă diferența dintre valoarea reală şi valoarea nominală a acțiunilor/părților sociale. Ele se constituie cu ocazia emisiunii de noi acțiuni, fuziunii, depunerii aportului în cadrul societății, conversiei obligațiunilor în acțiuni.

Contabilitatea lor se ține cu ajutorul **contului 104 „Prime legate de capital".** După conținutul economic, este un cont de surse proprii, iar după funcția contabilă, cont de pasiv.

Soldul creditor reprezintă primele de capital constituite şi neutilizate. Contul **104** „Prime de capital" sunt este cont sintetic de gradul I, care se desfăşoară pe conturi de gradul II astfel:

1041 – Prime de emisiune
1042 – Prime de fuziune
1043 – Prime de aport
1044 – Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni.

Exemplu:

Adunarea Generală a Acționarilor decide majorarea capitalului social cu suma de 40.000 lei pe seama incorporării în capitalul social a:

– rezervelor	15.000 lei;
– rezervelor din reevaluare	6.000 lei;
– profitului obținut în exercițiul precedent	10.000 lei;
– primelor legate de capital	9.000 lei.

Această operație conduce:

– pe de o parte la creşterea capitalului social

– pe de altă parte la diminuarea rezervelor, a rezervelor din reevaluare, a profitului obținut în exercițiul precedent, primelor legate de capital

%	=	1012 (+P)	40.000 lei
(–P) 106 „Rezerve"		„Capitalul subscris vărsat"	**15.000 lei**
(–P) 105 „Rezerve din reevaluare"			**6.000 lei**
(–P) 117 „Rezultatul reportat"			**10.000 lei**
(–P) 104 „Prime legate de capital"			**9.000 lei.**

Diminuarea capitalului social se poate realiza prin:

a) reducerea valorii nominale sau a numărului de acțiuni sau părți sociale

UNIVERSITATEA HYPERION

b) răscumpărarea acțiunilor proprii şi anularea acestora.

Rezervele din reevaluare se constituie cu ocazia reevaluărilor activelor imobilizate. Valoarea acestora se determină ca diferență între valoarea de evaluare (valoarea justă) şi valoarea contabilă netă a bunurilor supuse reevaluării.

Pentru evidența lor se foloseşte contul **105 „Rezervele din reevaluare”**. După conținutul economic, este un cont de capitaluri proprii, iar după funcția contabilă este un cont de pasiv.

Conturile de gradul II pentru „Contul 105 – Rezerve din reevaluare” sunt:

1051 – Rezerve din reevaluare aferente bilanțului de deschidere al primului an de aplicare a ajustării la inflație.

1058 – Rezerve din reevaluări dispuse prin acte normative.

Rezervele sunt surse proprii, create prin autofinanțare în cadrul întreprinderii în scopul conservării şi majorării capitalului, care se formează din profitul brut, din prime legate de capital, din rezerve din reevaluare.

Rezervele sunt de mai multe feluri:

– Rezerve legale, care se constituie anual prin aplicarea unui procent de 5% asupra profitului brut, până când ajung la nivelul de 20% din capitalul social. Ele se utilizează pentru acoperirea unor potențiale pierderi;

– Rezerve statutare sau contractuale, care se constituie anual din profitul net, în limitele clauzelor prevăzute în actul constitutiv al societății, pentru situații cum ar fi: finanțarea investițiilor, majorarea capitalului social sau acoperirii eventualelor pierderi;

– Rezerve pentru acțiuni proprii se constituie din profitul net, dacă o societate pe acțiuni îşi răscumpără propriile acțiuni;

– Alte rezerve (facultative) se pot constitui din profitul net conform adunării generale a asociaților.

Evidența rezervelor se ține cu ajutorul contului **106 „Rezerve”**.

Cele mai importante conturi de gradul II pentru „Contul 106 – Rezerve” sunt:

1061 Rezerve legale

1063 Rezerve statutare sau contractuale

1068 Alte rezerve

6.2.2. CONTABILITATEA REZULTATULUI REPORTAT

Contabilitatea rezultatului reportat ține evidența rezultatului sau părții din rezultatul exercițiului precedent a cărei repartizare a fost amânată de adunarea generală a acționarilor sau asociaților.

După conținutul economic contul **117 „Rezultatul reportat”** este un cont de repartizare a rezultatelor, iar după funcția contabilă este un cont bifuncțional.

UNIVERSITATEA HYPERION

Exemplu:

Adunarea Generală a Acționarilor a decis ca pierderile contabile ale exercițiilor precedente în sumă de 4.000 lei să fie acoperite în proporție de 50% din rezerve, iar diferența să fie acoperită prin diminuarea capitalului social.

Această operațiune determină:

– Acoperirea pierderilor contabile ale exercițiilor precedente

– Diminuarea rezervelor şi a capitalului social.

%	=	**117 (–A)**	**4.000 lei**
(–P) 106		„Rezultatul reportat”	**2.000 lei**
„Rezerve”			
(–P) 1012		„Capital subscris vărsat”	**2.000 lei**

6.2.3. CONTABILITATEA REZULTATULUI EXERCIȚIULUI

Contabilitatea rezultatului este ținută cu ajutorul a două conturi: **121 „Profit şi pierdere” şi 129 „Repartizarea profitului”**.

Contul 121 „Profit şi pierdere” ține evidența profitului sau pierderii realizate în cursul exercițiului.

După conținutul economic contul este un cont de rezultate, iar după funcția contabilă este un cont bifuncțional.

Exemplu:

Se preiau soldurile creditoare ale conturilor de venituri (în suma totală de 60.000 lei) şi soldurile debitoare ale conturilor de cheltuieli (în suma totală de 50.000 lei), la sfârşitul perioadei de gestiune.

Această operațiune determină:

– închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli

– înregistrarea unui profit de 10.000 lei.

%	=	**121 (+P)**	**60.000 lei**
Conturi de venituri		„Profit şi pierdere”	
(+A) 121	=	**%**	**50.000 lei**
„Profit şi pierdere”		**Conturi de cheltuieli**	

Contul 129 „Repartizarea profitului” ține evidența repartizării profitului realizat în exercițiul curent.

UNIVERSITATEA HYPERION

După conținutul economic contul este un cont de repartizare a rezultatelor, iar după funcția contabilă este un cont de activ.

6.2.4. CONTABILITATEA SUBVENȚIILOR PENTRU INVESTIȚII

Subvențiile pentru investiții sunt sume nerambursabile primite de la bugetul de stat sau din alte surse pentru finanțarea unor investiții şi crearea de noi locuri de muncă.

Contabilitatea subvențiilor pentru investiții se ține cu ajutorul contului **131 „Subvenții pentru investiții”.**

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența sumelor alocate de la bugetul de stat pentru finanțarea investițiilor, precum şi a imobilizărilor primite cu titlu gratuit. Se asimilează subvențiilor imobilizările constatate în plus la inventariere.

După conținutul economic este un cont de surse de finanțare, iar după funcția contabilă este un cont de pasiv.

Exemplu:

O societate comercială achiziționează un utilaj în valoare de 20.000 lei, din care subvenția de la bugetul de stat este de 5.000 lei. Utilajul se amortizează linear în 5 ani.

Înregistrările care au loc sunt următoarele:

a) Procurarea utilajului de la furnizori, pe baza facturii.

Această operațiune determină:

– majorarea valorii activelor imobilizate

– creşterea datoriei față de furnizorii de imobilizări.

(+A) 2131 „Echipamente tehnologice”	**=**	**404 (+P)** „Furnizori de imobilizări”	**20.000 lei**

b) Înregistrarea subvenției de primit.

Această operațiune determină:

– înregistrarea creanței față de buget, în contul de subvenții

– înregistrarea sumei de primit de la buget, în contul de subvenții pentru investiții.

(+A) 445 „Subvenții”	**=**	**131 (+P)** „Subvenții guvernamentale pentru investiții”	**5.000 lei**

c) Încasarea subvenției.

Această operațiune determină:

– majorarea disponibilităților din contul bancar

UNIVERSITATEA HYPERION

– diminuarea creanței față de bugetul de stat.

(+A) 5121 „Conturi la bănci în lei”	=	**445 (–A)** „Subvenții”	**5.000 lei**

d) Plata furnizorului.

Această operațiune determină:

– diminuarea disponibilităților din contul bancar

– diminuarea datoriei față de furnizorii de imobilizări.

(–P) 404 „Furnizori de imobilizări”	=	**5121 (–A)** „Conturi la bănci în lei”	**20.000 lei**

e) Înregistrarea amortizării utilajului în primul an de funcționare.

$$\text{Amortizarea anuală} = \frac{20.000 \text{ lei}}{5 \text{ ani}} = \mathbf{4.000 \text{ lei}}$$

din care:

$$\textbf{Amortizarea anuală subvenționată} = \frac{5.000 \text{ lei}}{5 \text{ ani}} = 1.000 \text{ lei.}$$

Această operațiune determină:

– majorarea cheltuielilor de exploatare privind amortizarea imobilizărilor

– creșterea valorii amortizărilor privind imobilizările corporale.

(+A) 6811 „Cheltuieli privind amortizarea imobilizărilor” exploatare	=	**281 (+P)** „Amortizări privind imobilizările corporale”	**4.000 lei**

Înregistrarea amortizării care corespunde valorii subvenționate:

(–P) 131 „Subvenții guvernamentale pentru investiții”	=	**7584 (+P)** „Venituri din subvenții pentru investiții”	**1.000 lei**

6.2.5. CONTABILITATEA PROVIZIOANELOR PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI

Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli au ca obiect acoperirea pierderilor sau cheltuielilor viitoare care la data închiderii exercițiului sunt probabile sau sigure, dar nedeterminate. Provizioanele se constituie pentru litigii, amenzi, penalități, despăgubiri, daune, cheltuieli legate de service în perioada de garanție etc.

Un provizion pentru riscuri şi cheltuieli va fi înregistrat în contabilitate dacă sunt îndeplinite cumulativ două condiții:

a) există o obligație curentă generată de un eveniment anterior

b) este probabilă efectuarea unor plăți pentru onorarea obligației respective şi suma nu poate fi estimată.

UNIVERSITATEA HYPERION

Evidența lor se ține cu ajutorul contului 151 „Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli”.

După conținutul economic este un cont de provizioane, iar după funcția contabilă este un cont de pasiv.

Conturile de gradul II pentru „Contul 151 – Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli” sunt:

1511 Provizioane pentru litigii
1512 Provizioane pentru garanții acordate clienților
1514 Provizioane pentru restructurare
1515 Provizioane pentru pensii şi obligații similare
1516 Provizioane pentru impozite
1518 Alte provizioane.

6.2.6. CONTABILITATEA ÎMPRUMUTURILOR ŞI DATORIILOR ASIMILATE

Evidența împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni se ține cu ajutorul contului **161 „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni”.**

După conținutul economic este un cont de surse împrumutate, iar după funcția contabilă este un cont de pasiv.

Exemplu:

Adunarea Generală a Acționarilor hotărăşte majorarea capitalului social prin transformarea, cu acordul obligatarilor, a 4.000 de obligațiuni în 1.500 de acțiuni. Valoarea unei obligațiuni este de 50 de lei, iar cea a unei acțiuni este de 100 lei.

Această operațiune determină:

– majorarea capitalului subscris vărsat

– micşorarea împrumutului din emisiuni de obligațiuni şi a primelor legate de capital.

Prima de emisiune =
= (4.000 obligațiuni × 50 lei) – (1.500 acțiuni × 100 lei) =
= 200.000 lei – 150.000 = 50.000 lei.

%	**=**	**1012 (+P)**	**200.000 lei**
(–P) 161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni”		„Capital subscris vărsat”	**150.000 lei**
(–P) 104 „Prime legate de capital”			**50.000 lei**

UNIVERSITATEA HYPERION

6.3. TEMA DE CONTROL A UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE NR. 6

1. Prezentați capitalul social a cel puțin 3 societăți comerciale diferite, în funcție de felul societății .
2. Prezentați atribuțiile și activitățile desfășurate de un membru A.G.A. .
3. Realizați 5 înregistrări contabile privind capitalurile și provizionale .

6.4. TESTUL DE AUTOEVALUARE NR. 6

1) Care din urmatoarele afirmatii sunt adevarate si care sunt false?

a) In structura capitalului propriu se include urmatoarele elemente : capital social subscris, varsat si nevarsat, prime legate de capital, reserve, provizioane.

ADEVARAT (Mai cuprinde si alte elemente).

b) Provizioanele pentru riscuri si cheltuieli reprezinta reserve constituite la sfarsitul fiecarui exercitiu, pe seama cheltuielilor, cu scopul acoperirii unor cheltuieli generate de riscuri si pierderi posibile si reversibile care s-ar putea produce in exercitiul urmator.

ADEVARAT

c) Posesorii obligatiunilor primesc annual dividende.

FALS – actionarii sunt cei care primesc

d) Daca au subscris la capitalul social, actionarii nu mai au dreptul sa se retraga, deoarece societatea comerciala ar trebui sa se desfiinteze.

FALS

e) Majorarea capitalului social se poate realize prin transformarea obligatiunilor in actiuni.

ADEVARAT (+ alte modalitati de majorare)

f) Contul 121 "Profit si pierdere" este un cont monofunctional, de pasiv.

FALS – Este bifunctional.

g) Un provizion pentru riscuri si cheltuieli va fi inregistrat in contabilitate daca sunt indeplinite cumulative doua conditii : sa existe o obligatie curenta

UNIVERSITATEA HYPERION

generate de un eveniment anterior si daca este probabila efectuarea unor plati pentru onorarea obligatiei respective suma neputand fi estimata.

ADEVARAT

h) Contul 129 "Repartizarea profitului" este un cont de repartizare a rezultatelor, iar dupa functia contabila este un cont de activ.

ADEVARAT

i) Pentru evidenta creditelor bancare pe termen scurt (de trezorerie) nu se foloseste contul 162 "Credite bancare pe termen lung".

ADEVARAT

j) Aportul in natura la capitalul social nu se poate face cu bunuri de natura stocurilor cum ar fi cerealele sau fructele, deoarece sunt perisabile.

ADEVARAT

2) Capitalul subscris nevarsat :

a) reprezinta capitalul comun care ofera actionarilor dreptul la vot
b) reprezinta contravaloarea bunurilor sau sumelor de bani depuse la capitalul societatii
c) reprezinta angajamentul pe care si-l asuma asociatii la infiintarea societatii comerciale
d) reprezinta capitalul preferential care confera in locul dividendelor dobanzi.

3) Rezervele legale se constituie anual :

a) din dividende
b) din profitul net
c) din profitul brut
d) din sobanda bancara

4) Se inregistreaza receptia de uniforme pentru angajati aduse de actionari reprezentand contributie in natura la capitalul social, prin formula contabila :

a) 456 = 303
b) 303 = 456
c) 303 = 401
d) 303 = 5121

5) Cum se constituie rezerva legala ?

a) 129 = 1061
b) 1012 = 1061
c) 121 = 1061
d) 1061 = 1012

6) Dobanzile de platit aferente unui imprumut din emisiuni de obligatiuni se inregistreaza prin formula contabila :

UNIVERSITATEA HYPERION

a) 456 = 505
b) 666 = 1681
c) 1681 = 666
d) 1681 = 5121

7) Lansarea unui pachet de obligatiuni se inregistreaza prin formula contabila :
a) 161 = 461
b) 456 = 1011
c) 461 = 161
d) 456 = 161

8) Anularea provizionului devenit fara obiect, in exercitiul N + 1, se face prin formula contabila :
a) 151 = 7812
b) 151 = 758
c) 7812 = 151
d) 151 = 754

9) Plata sumelor datorate actionarilor in cazul diminuarii capitalului social se inregistreaza :
a) 1012 = 5121
b) 456 = 5121
c) 1011 = 5121
d) 456 = 462

10) Plata dobanzii cuvenite bancii pentru acordarea unui imprumut pe termen lung se inregistreaza :
a) 627 = 1682
b) 1621 = 1682
c) 666 = 1682
d) 666 = 5186

UNIVERSITATEA HYPERION

6.5. BIBLIOGRAFIA SPECIFICĂ UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE NR. 6

- Munteanu Victor, *Teoria şi bazele contabilității*, Bucureşti, Editura Lumina Lex, 2000

- Possler Ladislau, Lambru Gheorghe, Lambru Bogdan, *Contabilitatea întreprinderii*, Editura fundației Andrei Şaguna, Constanța, 2006

- Ristea Mihai, Dumitru Corina-Graziella, *Bazele Contabilității*, noțiuni de bază, probleme, studii de caz, teste grilă şi monografie, Editura Universitară, Bucureşti, 2005

- Sălceanu Alexandru, *Bazele contabilității*, Bucureşti, Editura Economică, 2004

- *** Colectivul de lucru al Ministerului Finanțelor Publice, *Ghid practic de aplicare a Standardelor Internaționale de Contabilitate*, Editura Economică, Bucureşti, 2001

- *** *Dictionary of accounting*, Oxford University Press, U. K., 1995

- *** *Ghid pentru înțelegerea şi aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2000.

UNIVERSITATEA HYPERION

Unitatea de învățare nr.7

CONTABILITATEA ACTIVELOR IMOBILIZATE

Timpul de studiu individual estimat: 1 h

Competențele specifice unității de învățare:
După studiul acestei unități de învățare studenții trebuie să cunoască:
- structurile privind imobilizările
- evaluarea, reevaluarea şi amortizarea imobilizărilor
- documentele cele mai utilizate în evidența imobilizărilor
- conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența imobilizărilor

Cuprinsul unității de învățare:

7.1. Delimitări şi structuri privind imobilizările
  7.1.1. Structura activelor imobilizate
  7.1.2. Amortizarea imobilizărilor
  7.1.3. Documentele cele mai utilizate în evidența imobilizărilor
7.2. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența imobilizărilor
  7.2.1. Conturile utilizate pentru evidența imobilizărilor necorporale
  7.2.2. Conturile utilizate pentru evidența imobilizărilor corporale
  7.2.3. Conturile utilizate pentru evidența imobilizărilor financiare
  7.2.4. Conturile utilizate în vederea înregistrării ajustărilor pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor
7.3. Tema de control a unității nr. 7
7.4. Testul de autoevaluare nr. 7
7.5. Bibliografia specifică unității nr. 7

UNIVERSITATEA HYPERION

7.1. DELIMITĂRI ŞI STRUCTURI PRIVIND IMOBILIZĂRILE

7.1.1. STRUCTURA ACTIVELOR IMOBILIZATE

Activele imobilizate sunt bunurile şi valorile mobile şi imobile, materiale sau nemateriale de folosinţă îndelungată caracterizate prin următoarele însuşiri:

- perioada lor de utilizare este, de regulă, mai mare de un an;
- nu se consumă şi nu se înlocuiesc la prima utilizare, ele participând la mai multe cicluri de exploatare;
- nu-şi schimbă forma pe parcursul utilizării acestora;
- îşi transmit valoarea treptat asupra bunurilor realizate;
- nu sunt destinate comercializării;
- au o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită de lege (în prezent aceasta este de 1.800 lei, în conformitate cu H.G. nr. 105 din 31 ianuarie 2007 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe**)**.

În funcţie de natura lor, **activele imobilizate** pot fi împărţite în: imobilizări necorporale, imobilizări corporale şi imobilizări financiare, precum şi imobilizări în curs pentru primele două categorii.

a) Imobilizările necorporale sunt definite de Standardul Internaţional de Contabilitate IAS 38, „Active necorporale", ca fiind active nemonetare identificabile distinct, fără suport material, aflate durabil în întreprindere, deţinute şi controlate în scopul utilizării în producţie, aprovizionarea cu bunuri, furnizarea de servicii, administraţie sau închiriere*.

Imobilizările necorporale cuprind următoarele categorii cărora le sunt ataşate şi conturi specifice pentru evidenţa, calculul şi controlul lor: cheltuieli de constituire, cheltuieli de dezvoltare, concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare, fond comercial, alte imobilizări necorporale.

b) Imobilizările corporale sunt, active nemonetare cu substanţă materială identificabile distinct, aflate durabil în întreprindere, participante la mai multe procese şi perioade de activitate, deţinute şi controlate pentru producţia de bunuri, prestarea de servicii, activităţi administrative sau închiriere la terţi.

Imobilizările corporale sunt, de asemenea, structurate pe categorii în raport cu scopul şi caracteristicile lor, categorii cărora le sunt ataşate conturi specifice pentru evidenţa, calculul şi controlul lor. Structurile de imobilizări corporale sunt: terenuri, construcţii, instalaţii termice, mijloace de transport, animale şi plantaţii, mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale.

c) Imobilizările financiare reprezintă titluri de valoare financiară investite de o întreprindere în patrimoniul altei societăţi cu intenţia de a le deţine durabil (mai mult de un an) sau cele pe care nu le poate înstrăina pe parcursul

* Sursa: Standardele Internaţionale de contabilitate 2000, International Accounting Standards Committee, Editura Economică, 2000, pag. 968-1007.

UNIVERSITATEA HYPERION

unui an, cât şi creanţele faţă de alte întreprinderi cu durată mai mare de un an. Standardul Internaţional de Contabilitate IAS 25, „Investiţii financiare", defineşte imobilizările financiare ca fiind o investiţie financiară pe termen lung. Ele au un conţinut aparte, de aceea fac obiectul unei abordări separate.

d) Imobilizările în curs de execuţie reprezintă valorile cu sau fără substanţă materială care la finele unei perioade de gestiune nu sunt terminate fizic, nu au fost supuse proceselor de control, verificare, recepţie, probe etc. sau pentru care nu s-a întocmit documentaţia legală necesară pentru a fi considerate şi încadrate în categoriile de imobilizări corporale sau necorporale. Tot aici se cuprind şi avansurile acordate furnizorilor pentru imobilizări corporale şi necorporale.

7.1.2. AMORTIZAREA IMOBILIZĂRILOR

În timp, pe parcursul existenţei şi utilizării lor, imobilizările corporale şi necorporale îşi pierd treptat din valoarea lor ca urmare a folosirii lor în procesul de producţie, a acţiunii agenţilor naturali, a progresului tehnic.

Această depreciere poartă numele de uzură şi în funcţie de cauzele care o produc poate fi:

– uzură *fizică* – generată de funcţionarea tehnică şi mecanică, precum şi de influenţa factorilor naturali;

– uzură *morală* – cauzată de evoluţia rapidă a tehnicii, de apariţia unor imobilizări mai performante.

Expresia bănească (valorică) a uzurii se numeşte *amortizare*, ea se calculează şi se include în mod eşalonat în cheltuieli. Amortizarea reflectă procesul de recuperare a valorii consumate, pe seama includerii acesteia în valoarea unor produse, lucrări, servicii. Prin amortizare se constituie sursele de autofinanţare a întreprinderii, pe seama cărora se vor achiziţiona noi imobilizări.

Amortizarea reprezintă constatarea şi consemnarea pierderii **definitive** a beneficiilor economice asociate activelor imobilizate. Există şi deprecieri temporare ale activelor imobilizate, pentru care se constituie provizioane (reduceri) privind deprecierea, conform principiului prudenţei prezentat într-un capitol anterior.

În contabilitate, amortizarea reprezintă o cheltuială care afectează rezultatul exerciţiului, dar şi un element rectificativ al valorii contabile, prin care se determină valoarea contabilă netă a imobilizărilor amortizabile, care se înscrie în bilanţ.

Amortizarea imobilizărilor se calculează şi se include în planul anual de amortizare, începând cu luna următoare recepţionării şi până la recuperarea integrală a valorii de intrare.

Sunt supuse amortizării imobilizările necorporale şi corporale cu excepţia terenurilor, lacurilor, bălţilor şi iazurilor, pe care nu s-au făcut investiţii pentru amenajare.

Valoarea amortizării se calculează în funcţie de trei elemente: valoarea contabilă (de intrare), durata normală de utilizare (durata de viaţă utilă) şi metoda de amortizare aleasă.

Durata de viaţă utilă constă în „perioada pe parcursul căreia se estimează că întreprinderea va utiliza activul supus amortizării, precum şi numărul unităţilor de produse sau al unor unităţi similare estimate a fi obţinute prin folosirea activului respectiv".

Durata normală de utilizare este de regulă mai redusă decât durata de viaţă fizică a activului respectiv. În România aceste durate sunt stabilite prin Hotărâre de Guvern şi sunt revizuite periodic, ele aflându-se în „Catalogul privind duratele normale de funcţionare şi clasificarea mijloacelor fixe".

Există trei metode de amortizare a imobilizărilor: liniară, degresivă şi accelerată.

a) Amortizarea liniară (contabilă) – presupune repartizarea uniformă în părţi egale a valorii de intrare a imobilizărilor asupra cheltuielilor de exploatare, pe toată durata normală de utilizare.

Valoarea amortizării liniare se stabileşte prin aplicarea cotei anuale de amortizare la valoarea de intrare a imobilizării.

Cota procentuală anuală (cota liniară de amortizare) se stabileşte proporţional, ţinând cont de numărul de ani de funcţionare a activului imobilizat.

Amortizarea liniară reprezintă modalitatea clasică, fiind cea mai simplă de folosit, însă nu ţine cont de influenţa uzurii morale, care duce la înlocuirea activelor într-un interval de timp mai scurt.

Relaţiile de calcul sunt următoarele:

$$\textbf{Rata anuală a amortizării (cota de amortizare)} = \frac{1}{\text{Durata normală de funcţionare}} \times 100\%$$

Anuitatea amortizării = Rata amortizării ×Valoarea contabilă de intrare

$$\textbf{Amortizarea anuală} = \frac{\text{Valoarea contabilă de intrare}}{\text{Durata normală de funcţionare}}$$

b) Amortizarea degresivă (fiscală) – presupune repartizarea neuniformă a cote-părţi din valoarea de intrare a imobilizărilor, asupra cheltuielilor de exploatare pe durata normală de utilizare. Aceasta metodă constă în stabilirea unei valori a amortizării anuale mai mare în primii ani, considerând că randamentul imobilizărilor este mai mare în această perioadă, amortizarea devenind mai mică în ultimii ani. Conform Codului fiscal în vigoare, utilizarea acestei metode presupune calcularea cotei de amortizare degresive prin multiplicarea cotei de amortizare liniară cu unul din următorii coeficienţi:

– 1,5 – dacă durata normală de utilizare este între 2 şi 5 ani (inclusiv 5)

UNIVERSITATEA HYPERION

– 2 – dacă durata normală de utilizare este cuprinsă între 5 şi 10 ani (inclusiv 10)

– 2,5 – dacă durata normală de utilizare este mai mare de 10 ani. „În contextul aplicării normelor contabile internaționale, stabilirea coeficienților nu se va mai face prin norme fiscale, ci de către managementul fiecărei societăți".

Cota degresivă se aplică de fiecare dată la valoarea rămasă neamortizată, având astfel amortizări anuale descrescătoare. În primul an se aplică cota degresivă la valoarea de intrare a imobilizărilor, rezultând amortizarea pentru primul an. Pentru următorii ani se aplică cota degresivă la valoarea rămasă până în anul când suma astfel obținută este egală cu sau mai mică decât suma obținută prin împărțirea valorii rămase la numărul de ani rămaşi. Din acel an şi până la ultimul se va înregistra amortizarea calculată liniar.

c) Amortizarea accelerată – constă în includerea în primul an de funcționare, în cheltuielile de exploatare, până la 50% din valoarea de intrare a activului imobilizat. Amortizările anuale pentru exerciţiile următoare se calculează după regimul liniar prin împărțirea valorii rămase la numărul de ani de utilizare rămaşi.

7.1.3. DOCUMENTELE CELE MAI UTILIZATE ÎN EVIDENȚA IMOBILIZĂRILOR

Registrul numerelor de inventar serveşte la atribuirea numerelor de inventar mijloacelor fixe existente în întreprindere, în vederea identificării lor. Registrul se ține pe grupe de mijloace fixe (clădiri; construcții speciale; maşini; utilaje şi instalații de lucru etc.), astfel încât prima cifră a numărului de inventar să conducă la identificarea grupei. Numărul de inventar atribuit mijlocului fix este înregistrat în documentele contabile şi inscripționat pe activul în cauză, pentru identificare. Se întocmeşte la compartimentul financiar-contabil şi nu circulă în întreprindere, fiind document de înregistrare contabilă.

Fişa mijlocului fix se foloseşte pentru evidența analitică a mijloacelor fixe. Ea se întocmeşte la compartimentul financiar-contabil, pentru fiecare mijloc fix sau pentru mai multe mijloace fixe de acelaşi fel şi de aceeaşi valoare, care au aceleaşi cote de amortizare şi sunt puse în funcțiune în aceeaşi lună. Fişa se completează pe baza documentelor justificative privind mişcarea mijloacelor fixe (Bon de mişcare a mijloacelor fixe) sau modificarea valorii de inventar prin modernizări, completări sau reevaluări (procese-verbale). Fişa mijlocului fix nu circulă în întreprindere, rămânând la compartimentul financiar-contabil. Pe fața documentului sunt înscrise date de identificare şi caracterizare a mijlocului fix, în timp ce pe verso există coloane prin care se reflectă, cantitativ şi valoric, mişcările mijlocului fix respectiv.

Bonul de mişcare a mijloacelor fixe serveşte ca document justificativ de predare-primire între două locuri de folosință distincte, fiind, practic, un

UNIVERSITEA HYPERION

document de însoțire pe timpul transportului de la un loc de folosință la altul precum şi de înregistrare a mijlocului fix la locurile de folosință şi în contabilitate. Datorită complexității tehnice a anumitor mijloace fixe, la data intrării lor în patrimoniu sunt necesare diverse intervenții de natură tehnologică până la momentul în care ele devin operaționale. Aceste operațiuni sunt consemnate în *procese-verbale* după cum urmează:

a) proces-verbal de recepție; se întocmeşte pentru mijloacele fixe care nu necesită montaj şi nici probe tehnologice (mijloace transport, utilaje);

b) proces-verbal de recepție provizoriu; se întocmeşte pentru mijloace fixe care necesită montaj dar nu necesită probe tehnologice (clădiri, construcții speciale);

c) proces-verbal de punere în funcțiune; se întocmeşte pentru mijloacele care necesită montaj şi probe tehnologice.

Aceste procese-verbale servesc la înregistrarea în evidența operativă şi contabilă. La încheierea duratei de viață utilă, mijloacele fixe se scot din funcțiune, ocazie cu care se întocmeşte *Procesul-verbal de scoatere din funcțiune a mijlocului fix.*

7.2. CONȚINUTUL ŞI FUNCȚIA CONTURILOR UTILIZATE PENTRU EVIDENȚA IMOBILIZĂRILOR

7.2.1. CONTURILE UTILIZATE PENTRU EVIDENȚA IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE

Pentru reflectarea în contabilitate a existenței, mişcării şi amortizării imobilizărilor necorporale se folosesc următoarele conturi, grupate astfel:

Grupa 20 „Imobilizări necorporale”

Din această grupă fac parte următoarele conturi sintetice de gradul I:

201 „Cheltuieli de constituire”

203 „Cheltuieli de dezvoltare”

205 „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi alte active similare”

207 „Fond comercial”

208 „Alte imobilizări necorporale”

Grupa 28 „Amortizări privind imobilizările”

280 „Amortizări privind imobilizările necorporale”

Acest cont sintetic de gradul I, se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire”

2803 „Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare”

UNIVERSITATEA HYPERION

2805 „Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare”
2807 „Amortizarea fondului comercial”
2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale”
Grupa 23 „Imobilizări în curs şi avansuri pentru imobilizări”
233 „*Imobilizări necorporale în curs de execuție*”
234 „*Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale*”

Alte conturi specifice, utilizate pentru înregistrarea imobilizărilor necorporale sunt:
6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital”
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”
7583 „Venituri din vânzarea activelor şi alte operații de capital”

Exemplu:

Se achiziționează un brevet de invenție cu prețul de 5.000 lei, TVA 19%, care se achită cu ordin de plată. Brevetul se amortizează pe o perioadă de 5 ani, după care se scoate din evidență.

Înregistrările care au loc sunt următoarele:

a) Achiziționarea brevetului:

Aceasta operație determină:
– creşterea elementului patrimonial „Brevete”
– creşterea obligației de plată față de furnizorii de imobilizări
– creşterea dreptului de creanță față de bugetul statului pentru TVA deductibilă

%	=	**404 (+P)**	**5.950 lei**
(+A) 205 „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi alte active similare”		„Furnizori de imobilizări”	**5.000 lei**
(+A) 4426 „TVA deductibilă”			**950 lei**

b) Achitarea facturii cu ordin de plată:

Aceasta operație determină:
– stingerea obligației de plată față de furnizorii de imobilizări
– scăderea disponibilităților aflate la bancă

(–P) 404 „Furnizori de imobilizări”	=	**5121 (–A)** „Conturi la bănci în lei”	**5.950 lei**

c) Amortizarea anuală:

UNIVERSITATEA HYPERION

Această operație determină:
– creşterea cheltuielilor cu amortizarea
– creşterea valorii amortizării imobilizărilor

Amortizarea lunară se calculează prin împărțirea amortizării anuale la 12 luni.

Amortizarea anuală = 5.000 / 5 ani = 1.000 lei/ an

An 1 ... An 5:

(+A) 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	**=**	**2805 (+P)** „Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale şi drepturilor şi activelor similare”	**1.000 lei**

d) Scoaterea din evidență a brevetului amortizat:

Această operație determină:
– diminuarea elementului patrimonial „Brevete”
– diminuarea amortizării aferente imobilizării

(–P) 2805 „Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale şi drepturilor şi activelor similare”	**=**	**205 (–A)** „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi alte active similare”	**5.000 lei**

7.2.2. CONTURILE UTILIZATE PENTRU EVIDENȚIEREA MOBILIZĂRILOR CORPORALE

Pentru reflectarea în contabilitate a existenței, mişcării şi amortizării imobilizărilor corporale se folosesc următoarele conturi, grupate astfel:

Grupa 21 „Imobilizări corporale”

Din această grupă fac parte următoarele conturi sintetice de gradul I, care de dezvoltă pe conturi de gradul II, astfel:

211 „*Terenuri şi amenajări de terenuri*”
2111 „Terenuri”
2112 „Amenajări de terenuri”
212 „Construcții”
213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații”
2131 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalații de lucru)”
2132 „Aparate şi instalații de măsurare, control şi reglare”
2133 „Mijloace de transport”
2134 „Animale şi plantații”
214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale”

Grupa 28 „Amortizări privind imobilizările”
281 *Amortizări privind imobilizările corporale*

UNIVERSITATEA HYPERION

Acest cont sintetic de gradul I, se dezvoltă pe următoarele conturi de gradul II:

2811 „Amortizarea amenajărilor de terenuri”
2812 „Amortizarea construcțiilor”
2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor
2814 „Amortizarea altor imobilizări corporale”

Grupa 23 „Imobilizări în curs şi avansuri pentru imobilizări”

231 „Imobilizări corporale în curs de execuție”

232 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale”

Exemplu:

Se înregistrează achiziționarea unui teren cu valoarea de intrare 1.000.000 lei, TVA 19%, pe baza facturii primite de la furnizor. Datoria se achită cu ordin de plată.

Înregistrările care au loc sunt următoarele:

a) Achiziționarea terenului de la furnizori:

Aceasta reprezintă practic:
– creşterea elementului patrimonial „Terenuri”
– creşterea obligației de plată față de furnizorii de imobilizări
– creşterea dreptului de creanță față de bugetul statului pentru TVA deductibilă

%	=	**404 (+P)**	**1.190.000 lei**
(+A) 2111 „Terenuri”		„Furnizori de imobilizări”	**1.000.000 lei**
(+A) 4426 „TVA deductibilă”			**190.000 lei**

b) Achitarea datoriei față de furnizori:

Această operație presupune:
– stingerea obligației de plată față de furnizorii de imobilizări
– scăderea disponibilităților aflate la bancă

(–P) 404 „Furnizori de imobilizări”	=	**5121 (–A)** „Conturi la bănci în lei”	**1.190.000 lei**

7.2.3. CONTURILE UTILIZATE PENTRU EVIDENȚIEREA IMOBILIZĂRILOR FINANCIARE

Pentru reflectarea în contabilitate a existenței şi mişcării imobilizărilor financiare se folosesc următoarele conturi:

UNIVERSITATEA HYPERION

109 „Acțiuni proprii”

Acest cont sintetic de gradul I se dezvoltă pe următoarele conturi de gradul II:

1091 „Acțiuni proprii deținute pe termen scurt” (acest cont intră în categoria investițiilor financiare pe termen scurt şi va fi analizat în capitolul „Contabilitatea Trezoreriei – Investiții financiare pe termen scurt”)

1092 „Acțiuni proprii deținute pe termen lung”

261 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate”

263 „Interese de participare”

264 „Titluri puse în echivalență”

265 „Alte titluri imobilizate”

267 „Creanțe imobilizate”.

Acest cont sintetic de gradul I se dezvoltă pe următoarele conturi de gradul II:

2671 „Sume datorate de entitățile afiliate”

2672 „Dobânda aferentă sumelor datorate de entitățile afiliate”

2673 „Creanțe legate de interesele de participare”

2674 „Dobânda aferentă creanțelor legate de interesele de participare”

2675 „Împrumuturi acordate pe termen lung”

2676 „Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung”

2678 „Alte creanțe imobilizate”

2679 „Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate”

269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”

Acest cont sintetic de gradul I, se dezvoltă pe următoarele conturi de gradul II:

2691 „Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate”

2692 „Vărsăminte de efectuat privind interesele de participare”

2693 „Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare”

Exemplu:

O societate comercială răscumpără acțiunile proprii pe care le plăteşte prin cont bancar în valoare de 80.000 lei după care le anulează.

Înregistrările care au loc sunt următoarele:

a) Achiziționarea acțiunilor proprii:

Aceasta operație determină:

– creşterea acțiunilor proprii

– diminuarea disponibilităților băneşti aflate în cont bancar

(+A) 1092 „Acțiuni proprii deținute pe termen lung”	=	**5121 (–A)** „Conturi la bănci în lei”	**80.000 lei**

b) Anularea acțiunilor răscumpărate

Această operație determină:

– scăderea acțiunilor proprii

– diminuarea capitalului social

(–P) 1012 „Capital subscris vărsat”	=	**1092 (–A)** „Acțiuni proprii deținute pe termen lung”	**80.000 lei**

7.2.4. CONTURILE UTILIZATE ÎN VEDEREA ÎNREGISTRĂRII AJUSTĂRILOR PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A IMOBILIZĂRILOR

Contabilitatea ajustărilor se realizează cu ajutorul conturilor din grupa 29 „Ajutări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor”, grupate astfel:

290 „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale”

291 „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale”

293 „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție”

296 „Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare”

Exemplu:

Se constituie o ajustare în valoare de 10.000 lei, pentru deprecierea unei livezi aflate în patrimoniul societății. Peste 5 ani, are loc anularea ajustării.

a) Constituirea ajustării pe seama cheltuielilor:

Aceasta operație determină:

– creșterea cheltuielilor de exploatare

– creșterea valorii ajustărilor pentru imobilizări corporale

(+A) 6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”	=	**291 (+P)** „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale”	**10.000 lei**

b) Anularea ajustării:

Aceasta operație determină:

– anularea ajustării pentru deprecierea imobilizărilor corporale

– creșterea veniturilor de exploatare

(–P) 291	=	**7813 (+P)**	**10.000 lei**

UNIVERSITATEA HYPERION

„Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale”	„Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor”

7.3. TEMA DE CONTROL A UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE NR. 7

1. Prezentați succint activele unei întreprinderi .
2. Precizați care sunt coeficienții amortizării degresive .
3. Descrieți documentele cele mai utilizate în evidența imobilizărilor .
4. Realizați 5 înregistrări contabile privnd activele imobilizate .

7.4. TESTUL DE AUTOEVALUARE NR. 7

1) Care din urmatoarele afirmatii sunt adevarate si care sunt false :

a) **Imobilizarile corporale au o valoare de intrare mai mare 1.800 lei .**
ADEVARAT Stabilit prin lege.

b) **Imobilizarile necorporale sunt denumite si active tangibile, ele avand o forma materiala concreta**.
FALS Nu au suport material (sunt intangibile)

c) **Terenurile se amortizeaza pe o durata de 25 de ani**.
FALS Amenajarile de terenuri sunt singurele care se amortizeaza .

d) Imobilizarile financiare reprezinta titluri de valoare financiara investite de o firma in patrimoniul altei societati cu intentia de a le detine mai mult de un an .
ADEVARAT Definitie

e) Exista patru metode de amortizare ; liniara, exponentiala, degresiva si regeresiva.
FALS Fara exponentiala .

f) Contul 2133 “Mijloace de transport” se debiteaza cu valoarea mijloacelor de transport facturate de furnizori sau primite ca aport la capitalul social.
ADEVARAT

g) Contul 290 “Ajustari pentru deprecierea imobilizarilor

UNIVERSITATEA HYPERION

necorporale" se debiteaza cu sumele reprezentand constituirea sau suplimentarea ajustarilor pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizarilor necorporale.

FALS Cu acestea se crediteaza. Se DEBITEAZA cu sumele reprezentand anularea sau diminuarea ajustarilor pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizarilor. Afirmatia face referire la creditarea contului .

h) Amortizarea degresiva – presupune repartizarea uniforma a cotelor in valoarea de intrare a imobilizarilor, asupra cheltuielilor de exploatare pe durata normala de utilizare.

ADEVARAT

i) Contul 281 "Amortizari privind imobilizarile corporale" se debiteaza cu valoarea amortizarii imobilizarilor corporale suportada pe seama cheltuielilor de exploatare.

FALS Afirmatia face referire la creditarea contului .Se DEBITEAZA cu valoarea amortizarii imobilizarilor necorporale iesite din patrimoniu.

j) Contul 212 "Constructii" se crediteaza cu valoarea cladirilor distruse de calamitatile naturale.

ADEVARAT

2) Care din urmatoarele elemente fac parte din imobilizarile necorporale :

e) cheltuieli de constituire, cheltuieli de dezvoltare, concesiuni, mijloace de transport
f) concesiuni, brevete, licente, marci comerciale, fond comercial
g) cheltuieli de constituire, cheltuieli de exploatare
h) concesiuni, brevete, actiuni.

3) Se inregistreaza achizitionarea cu factura a unei cladiri, astfel:

e) 212 = 404
f) 211 = 404
g) 411 = 212
h) 404 = 512

4) Se inregistreaza amortizarea unei instalatii industriale :

e) 2805 = 6811
f) 6811 = 2808
g) 6811 = 2813
h) 2813 = 6811

UNIVERSITATEA HYPERION

5) Scaderea din gestiune a unui utilaj vandut si incomplet amortizat, se inregistreaza in contabilitate astfel :

e) 6583 = 212
f) 213 = 2813
g) % = 2131
2811
6583
h) % = 2131
2813
6583

6) Obtinerea unui brevet din productie proprie presupune urmatoarea formula contabila :

e) 205 = 401
f) 205 = 721
g) 401 = 205
h) 205 = 722

7) Acordarea unui avans unui furnizor de licente se inregistreaza astfel :

e) 234 = 5121
f) 232 = 5121
g) 5121 = 232
h) 232 = 404

8) Achizitionarea unui brevet de inventie se inregistreaza astfel :

e) 205 = 401
f) 231 = 505
g) 205 = 404
h) 205 = 721

9) Un procedeu tehnologic achizitionat anterior se amortizeaza in primul an de utilizare astfel :

e) 2803 = 6811
f) 6811 = 2808
g) 2808 = 6811
h) 6811 = 280

10) Se vinde un echipament tehnologic tertilor :

e) 461 = 2131
f) 461 = %
7583
4427

UNIVERSITATEA HYPERION

g) 411 = %
2131
4427

h) 461 = 5121

7.5. BIBLIOGRAFIA SPECIFICĂ UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE NR. 7

- Munteanu Victor, *Teoria şi bazele contabilităţii*, Bucureşti, Editura Lumina Lex, 2000

- Possler Ladislau, Lambru Gheorghe, Lambru Bogdan, *Contabilitatea întreprinderii*, Editura fundației Andrei Şaguna, Constanța, 2006

- Ristea Mihai, Dumitru Corina-Graziella, *Bazele Contabilităţii*, noțiuni de bază, probleme, studii de caz, teste grilă şi monografie, Editura Universitară, Bucureşti, 2005

- Alexandru, *Bazele contabilităţii*, Bucureşti, Editura Economică, 2004

- *** Colectivul de lucru al Ministerului Finanțelor Publice, *Ghid practic de aplicare a Standardelor Internaționale de Contabilitate*, Editura Economică, Bucureşti, 2001

- *** *Ghid pentru înțelegerea şi aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2004

- *** Revista *Contabilitatea, expertiza şi auditul afacerilor* – Editura C.E.C.C.A.R, 2007

UNIVERSITATEA HYPERION

Unitatea de învățare nr. 8

CONTABILITATEA STOCURILOR

Timpul de studiu individual estimat: 1 h

Competențele specifice unității de învățare:
După studiul acestei unități de învățare studenții trebuie să cunoască:
- definiția şi structura stocurilor
- metodele de evaluare a stocurilor
- metodele de organizare a contabilității stocurilor
- documentele privind evidența operativă a stocurilor
- conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența stocurilor

Cuprinsul unității de învățare:
8.1. Delimitări şi structuri privind stocurile
- 8.1.1. Definirea si structura stocurilor
- 8.1.2. Evaluarea stocurilor
- 8.1.3. Metode de organizare a contabilității stocurilor
- 8.1.4. Documente privind evidența operativă a stocurilor

8.2. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența stocurilor
- 8.2.1. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența stocurilor de materii prime şi materiale
- 8.2.2. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența produselor şi a producției în curs
- 8.2.3. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența stocurilor aflate la terți
- 8.2.4. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența stocurilor de animale
- 8.2.5. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența mărfurilor
- 8.2.6. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența ambalajelor
- 8.2.7. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența provizioanelor pentru deprecierea stocurilor

8.3. Tema de control a unității nr. 8

UNIVERSITATEA HYPERION

8.4. Testul de autoevaluare nr. 8
8.5. Bibliografia specifică unității nr. 8

8.1. DELIMITĂRI ŞI STRUCTURI PRIVIND STOCURILE

8.1.1. DEFINIREA ŞI STRUCTURA STOCURILOR

Cea mai recentă definiție a stocurilor în contabilitatea contemporană este aceea dată de Standardele Internaționale de Contabilitate şi anume norma contabilă IAS 2 Contabilitatea stocurilor (engleză: *inventories*), aplicată începând cu 1976 şi revizuită în anul 1993.

Conform acestei norme[4], stocurile sunt active:

a) deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activității;

b) în curs de producție în vederea unei vânzări în aceleaşi condiții ca mai sus;

c) sub formă de materii prime, materiale şi alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

O bună gestiune a stocurilor impune ca:

– natura bunurilor să fie indicată cu precizie;

– intrarea în stoc să fie înregistrată în momentul transferului de proprietate;

– evaluarea intrărilor si ieşirilor de bunuri în şi din stoc să fie definită cu exactitate şi să rămână invariabilă.

DE REȚINUT !

O caracteristică specifică stocurilor spre deosebire de celelalte categorii de bunuri aflate în întreprindere este aceea că stocurile şi producția în curs de execuție se consumă la prima lor utilizare în procesul de producție şi trebuie înlocuite cu exemplare noi de acelaşi fel, deci ele intră şi ies în şi din patrimoniu în mod continuu, în cadrul fiecărui ciclu de exploatare, care nu poate fi mai mare de un an.

După apartenența la patrimoniu, stocurile se clasifică în:

[4] Sursa: *Standardele Internaționale de Contabilitate 2000*, International Accounting Standards Committee, Editura Economică, 2000, pag. 118.

UNIVERSITATEA HYPERION

- stocuri ce aparţin unităţii patrimoniale şi care se găsesc fie în incinta unităţii, fie se află temporar la terţi (în custodie, în consignaţie, pentru prelucrare sau reparare)
- stocuri ce nu aparţin unităţii patrimoniale, dar care se găsesc în depozitele acesteia, aduse de terţi pentru vânzare în consignaţie, prelucrare sau reparare.

După sursa de proveniență, stocurile sunt:
- stocuri cumpărate – provenite din achiziții de la terți
- stocuri fabricate – provenite din producția proprie.

Stocurile cuprind:
- ***materii prime*** – reprezintă substanța principală a produselor ce urmează a fi obținute, ele participă direct la fabricarea produselor şi se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformată (stofă, lemn, făina, cărbuni, petrol etc.);
- ***materiale consumabile*** (materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, semințe şi materiale de plantat, furaje şi alte materiale consumabile) – sunt bunurile care participă sau ajută la procesul de fabricație sau de exploatare şi care nu se regăsesc, de regulă, în produsele realizate;
- ***materiale de natura obiectelor de inventar*** – sunt bunuri de mică valoare sau de scurtă durată, destinate utilizării repetate în cadrul mai multor cicluri de producție; aceste bunuri au o valoare mai mică decât limita legală pentru a putea fi considerate imobilizări corporale (stabilită în prezent la 1800 lei), sau au o durată de folosință mai mică de 1 an. Ele iau forma de scule, dispozitive, verificatoare – SDV, echipamente de protecție şi de lucru, aparate de măsură şi control – AMC;
- ***produse*** – sunt bunurile realizate în producție proprie sub formă de produse finite (au parcurs toate fazele procesului de producție şi nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare, putând fi depozitate în vederea vânzării către clienți), semifabricate (au parcurs fazele procesului de producție într-o secție şi care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secții sau se livrează terților) şi rebuturile (sunt materialele recuperabile şi deşeurile, ele sunt produse necorespunzătoare din punct de vedere calitativ);
- ***producția în curs de execuție*** – este acea parte a producției care nu a parcurs toate fazele procesului tehnologic (producția neterminată), precum şi produsele nesupuse probelor şi recepției tehnice sau necompletate în întregime;
- ***animalele şi păsările*** – sunt specifice unităților agricole şi includ animalele tinere, la îngrăşat, de producție (lână, lapte, blană, ouă), coloniile de albine, obținute din producție proprie sau cumpărate;

UNIVERSITEA HYPERION

- ***mărfurile*** – sunt bunurile cumpărate în vederea revânzării în aceeaşi stare;
- ***ambalajele*** – sunt stocurile utilizate pentru păstrarea şi transportul în bune condiţii a bunurilor, includ ambalajele refolosibile, achiziţionate sau fabricate, destinate produselor vândute (saci, butoaie, sticle, navete etc.).

8.1.2. EVALUAREA STOCURILOR

Evaluarea stocurilor reprezintă exprimarea acestora în etalon valoric (bănesc) cu scopul înregistrării lor în contabilitate.

DE REŢINUT !

Reglementările legale în vigoare (OMFP nr. 1752/2005) desemnează patru momente de evaluare a stocurilor şi anume: evaluarea la intrarea în patrimoniu, la ieşirea din patrimoniu, la inventariere şi la întocmirea bilanţului.

a) ***Evaluarea la intrarea în patrimoniu***

Bunurile intrate în patrimoniu sunt evaluate şi înregistrate în contabilitate în funcţie de modul de dobândire, astfel:

– bunurile procurate cu titlu oneros (contra plată) se evaluează la *costul de achiziţie*
– bunurile obţinute din producţie proprie se evaluează la *costul de producţie*
– bunurile obţinute cu titlu gratuit se evaluează la *valoarea justă* (de utilitate)
– bunurile aduse ca aport în natură la capitalul social se evaluează la *valoarea de aport*, stabilită în urma evaluării.

Evaluarea stocurilor la bilanţ trebuie făcută la *valoarea cea mai mică dintre cost şi valoarea realizabilă netă.* Această procedură se bazează pe faptul că activele nu pot fi evaluate în bilanţ la o valoare mai mare decât cea care s-ar obţine prin utilizarea sau vânzarea lor. Potrivit principiului prudenţei, atunci când costul stocurilor (valoarea contabilă) este mai mare decât valoarea realizabilă netă, costul stocurilor se diminuează până la nivelul valorii realizabile nete. Valoarea cu care se diminuează costul stocurilor este recunoscută ca o cheltuială pentru depreciere pentru care se constituie în contabilitate un provizion.

b) ***Evaluarea la ieşirea din patrimoniu***

La ieşirea din patrimoniu prin vânzare, consum, donaţii, distrugere etc. stocurile se evaluează prin aplicarea uneia dintre următoarele metode:

Metoda identificării individuale (specifice) – constă în evaluarea bunurilor la costul istoric (de intrare) şi se poate folosi în cazul produselor de

UNIVERSITATEA HYPERION

folosință îndelungată, care se pot identifica prin serie, data de intrare, cost de achiziție sau de producție.

Metoda costului mediu ponderat (CMP) – presupune calcularea unui cost mediu după fiecare intrare (recepție) sau la sfârşitul lunii, având în vedere cantitățile existente şi cele intrate, precum şi prețurile corespunzătoare acestora, pe baza următoarelor formule:

$$CMP = \frac{Vsi + Vi}{Qsi + Qi}, \qquad CMP = \frac{Vsp + Vi}{Qsp + Qi},$$

(la sfârşitul lunii) (după fiecare intrare)

unde:

Vsi – Valoarea stocului inițial Vsp – Valoarea stoc precedent

Vi – Valoarea intrării Qsp – Cantitate stoc precedent

Qsi – Cantități stoc inițial

Qi – Cantitate intrată

Metoda „prima intrare-prima ieşire" (FIFO, first in – first out) – are la bază premiza că primele loturi de bunuri cumpărate sunt primele care se dau în consum sau sunt vândute. Pentru scăderea din gestiune a stocurilor se foloseşte costul de achiziție sau de producție al primului lot, până la epuizarea acestuia. În continuare, se va folosi costul lotului următor, până la epuizarea acestuia, ş.a.m.d.

Metoda „ultima intrare–prima ieşire" (LIFO, last in – first out) – presupune că ultimele loturi intrate sunt vândute sau date spre consum primele. Pentru scăderea din gestiune a stocurilor se foloseşte costul de achiziție sau de producție al ultimului lot până la epuizarea acestuia. În continuare, se va folosi costul lotului anterior, până la epuizarea acestuia, ş.a.m.d.

Pentru exemplificarea fiecărei metode plecăm de la următoarele informații privind stocul de marfă X, pentru luna septembrie, conform datelor inițiale:

Sold inițial	30 buc. × 30 lei/buc.
Intrare 11.08	65 buc. × 35 lei/buc.
Ieşire 18.08	50 buc.
Intrare 22.08	30 buc. × 37 lei/buc.
Ieşire 27.08	25 buc.

➢ **Evaluarea ieşirilor din stoc după metoda costului mediu ponderat (CMP)**

În exemplul dat, costul mediu ponderat (CMP) calculat la finele lunii este:

$$CMP = \frac{(30 \times 30) + (65 \times 35) + (30 \times 37)}{30 + 65 + 30} = \frac{4285}{125} = 34{,}28 \text{ lei/bucată}$$

Fişa de stoc se prezintă astfel:

Marfa X

UNIVERSITATEA HYPERION

Data	Explic.	Intrări			Ieşiri			Stoc		
		Cant.	Preț	Val.	Cant.	Preț	Val.	Cant.	Preț	Val.
	Sold I	30	30	900				30		
11.08	Intrare	65	35	2275				95		
18.08	Ieşire				50	34,28	1714	45		
22.08	Intrare	30	37	1110				75		
27.08	Ieşire				25	34,28	857	50		
Total		**125**		**4285**	**75**		**2571**	**50**	**34.28**	**1714**

În varianta mai facilă a evaluării ieşirilor din stoc la cost mediu ponderat calculat lunar, ieşirile nu sunt evaluate în cursul lunii, ci sunt urmărite numai cantitativ sau se pot evalua la costul mediu ponderat al lunii precedente.

În cazul în care se calculează **costul mediu ponderat după fiecare intrare**, situația se prezintă astfel:

$$\text{CMP la } 11.08 = \frac{30\times 30+65\times 35}{30+65}=\frac{3175}{95}=33{,}42 \text{ lei/bucată}$$

$$\text{CMP la } 22.08 = \frac{[(30+65-50)\times 33.42]+(30\times 37)}{30+65-50+30}=\frac{2614}{75}=34{,}85 \text{ lei/bucată}$$

Fişa de stoc se prezintă astfel:

Marfa X

Data	Explic.	Intrări			Ieşiri			Stoc		
		Cant.	Preț	Val.	Cant.	Preț	Val.	Cant.	Preț	Val.
	Sold I	30	30	900				30	30	900
11.08	Intrare	65	35	2275				95	33.42	3174.9
18.08	Ieşire				50	33.42	1671	45	33.42	1503.9
22.08	Intrare	30	37	1110				75	34.85	2613.75
27.08	Ieşire				25	34,85	871.25	50	34.85	1742.5
Total		**125**		**4285**	**75**		**2542.25**	**50**	**34.85**	**1742.5**

Dacă vom compara cele două variante, constatăm ca evaluarea ieşirilor din stoc după metoda costului mediu ponderat calculat lunar prezintă avantajul unui calcul mai simplu, dar nu permite stabilirea valorii ieşirilor în cursul lunii. Metoda costului mediu ponderat calculat după fiecare intrare oferă posibilitatea evaluării ieşirilor în cursul perioadei de gestiune (lunii), deşi prezintă inconvenientul unui calcul mai complex care poate fi eliminat, totuşi, prin utilizarea programelor informatice, care uşurează efortul contabililor.

- **Evaluarea ieşirilor din stoc după metoda primei intrări – primei ieşiri (FIFO)**

Fişa de stoc se prezintă astfel:

Marfa X

UNIVERSITATEA HYPERION

Data	Explic.	Intrări			Ieşiri			Stoc		
		Cant.	Preţ	Val.	Cant.	Preţ	Val.	Cant.	Preţ	Val.
	Sold I	30	30	900				30	30	900
11.08	Intrare	65	35	2275				30	30	900
								65	35	2275
18.08	Ieşire				30	30	900	45	35	1575
					20	35	700			
22.08	Intrare	30	37	1110				45	35	1575
								30	37	1110
27.08	Ieşire				25	35	875	20	35	700
								30	37	1110
Total		**125**		**4285**	**75**		**2475**	**50**		**1810**

➢ **Evaluarea ieşirilor din stoc după metoda ultimei intrări – primei ieşiri (LIFO)**

Fişa de stoc se prezintă astfel:

Marfa X

Data	Explic.	Intrări			Ieşiri			Stoc		
		Cant.	Preţ	Val.	Cant.	Preţ	Val.	Cant.	Preţ	Val.
	Sold I	30	30	900				30	30	900
11.08	Intrare	65	35	2275				65	35	2275
								30	30	900
18.08	Ieşire				50	35	1750	15	35	525
								30	30	900
22.08	Intrare	30	37	1110				30	37	1110
								15	35	525
								30	30	900
27.08	Ieşire				25	37	925	5	37	185
								15	35	525
								30	30	900
Total		**125**		**4285**	**75**		**2675**	**45**		**1610**

DE REŢINUT !

Alegerea metodei de evaluare a ieşirilor din stoc trebuie analizată în funcţie de fenomenul de fluctuaţie a preţurilor şi de politica contabilă a firmei, deoarece aceleaşi ieşiri, evaluate după metode diferite, conduc la valori diferite ale rezultatului contabil (profitului/pierderii) şi mărimii stocurilor, întrucât conduc la informaţii diferite în bilanţ şi în contul de rezultate. În condiţii de relativă stabilitate a preţurilor, este recomandată metoda CMP.

UNIVERSITATEA HYPERION

c) ***Evaluarea la inventariere şi la închiderea exercițiului***

La inventarierea patrimoniului de la sfârşitul exercițiului, stocurile se evaluează la valoarea actuală sau de utilitate, denumită şi valoare de inventar.

d) ***Alte metode de evaluare a stocurilor***

În funcție de specificul activității, pentru determinarea costului pot fi folosite, de asemenea, metoda costului standard, în activitatea de producție sau metoda prețului cu amănuntul, în comerțul cu amănuntul.

Metoda costului standard – ia în considerare nivelurile normale ale consumurilor materiale şi de manoperă, de eficiență şi de utilizare a capacităților de producție. Aceste costuri trebuie actualizate periodic, în funcție de condițiile existente la un moment dat. Diferențele dintre costul standard şi costul efectiv (de achiziție sau de producție) se înregistrează distinct în contabilitate, incluzându-se în costuri pe măsura consumului productiv sau vânzării bunurilor respective. Diferențele de preț se repartizează asupra valorii bunurilor ieşite cu ajutorul unui coeficient (k) care se calculează astfel:

$$\mathbf{K} = \frac{\text{Sold inițial al diferențelor de preț} + \text{Diferențele de preț aferente intrărilor în cursul anului}}{\text{Sold inițial al stocurilor la preț standard} + \text{Valoarea cumulată la preț standard a stocurilor intrate}}$$

Acest coeficient se ponderează cu valoarea bunurilor ieşite la cost standard, obținându-se diferențele de preț aferente bunurilor ieşite, care se repartizează asupra costurilor.

Metoda prețului cu amănuntul – este folosită în comerțul cu amănuntul pentru a determina costul stocurilor de articole numeroase şi cu mişcare rapidă, care au marje de adaos comercial similare şi pentru care nu este practic să se folosească altă metodă. Costul stocurilor vândute se calculează prin deducerea valorii marjei brute din prețul de vânzare al stocurilor.

8.1.3. METODE DE ORGANIZARE A CONTABILITĂȚII STOCURILOR

Contabilitatea stocurilor se ține cantitativ şi valoric sau numai valoric prin folosirea:

– inventarului permanent sau

– inventarului intermitent.

DE REȚINUT !

În condițiile folosirii **inventarului permanent**, în contabilitate se înregistrează toate operațiunile de intrare şi ieşire, ceea ce permite stabilirea şi cunoaşterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ, cât şi valoric.

UNIVERSITATEA EMPEROR

Metoda inventarului permanent de organizare a contabilității stocurilor, constă în faptul că, în cursul perioadei de gestiune, mişcările de stocuri se contabilizează prin debitarea şi creditarea conturilor de stocuri, stabilindu-se de fiecare dată stocul nou, având astfel în permanență informația privitoare la existența stocului. Din sondaje sau inventarieri periodice se descoperă diferențele sub formă de plusuri sau minusuri, corectându-se stocul şi respectiv soldul contabil, oferindu-se astfel şi un control permanent al stocurilor.

Valoare Stoc Final =

= Valoare Stoc Inițial + Valoare Intrări – Valoare Ieşiri

Această metodă este folosită în majoritatea unităților patrimoniale şi este obligatorie în unitățile mari, ea asigurând un control strict asupra gestiunii stocurilor.

Inventarul intermitent constă în stabilirea ieşirilor şi înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfârşitul perioadei. În acest caz, ieşirile se determină ca diferență între valoarea stocului inițial plus valoarea intrărilor şi valoarea stocului final determinat pe baza inventarierii.

Metoda inventarului intermitent de organizare a contabilității stocurilor, constă în faptul că, în cursul perioadei de gestiune, mişcările de stoc (intrări – ieşiri) nu se înregistrează prin conturile de stoc, ci prin conturile de cheltuieli. La sfârşitul perioadei de gestiune, pe baza inventarului faptic, se compară şi se regularizează stocul din inventar cu cel contabil (scriptic).

Valoare Ieşiri =
= Valoare Stoc Inițial + Valoare Intrări – Valoare Stoc Final

Această metodă poate fi folosită numai în unitățile mici şi mijlocii în mod opțional, ea nu asigura un control riguros asupra gestiunii, lucru care poate duce la descoperirea de nereguli.

UNIVERSITATEA TITU MAIORESCU

8.1.4. DOCUMENTE PRIVIND EVIDENȚA OPERATIVĂ A STOCURILOR

DE REȚINUT !

Stocurile care circulă în cadrul unei întreprinderi, precum şi în afara acesteia sunt evidențiate în documente primare.

Documentele folosite pentru intrări în gestiune	Documentele folosite pentru ieşiri din gestiune
➢ Factura	➢ Dispoziția de livrare
➢ Aviz de însoțire a mărfii	➢ Bonul de consum sau fişa limită de consum
➢ Notă de recepție/constatare de diferențe	➢ Fişa de magazie
	➢ Bonul de casă (de vânzare)
➢ Bonul de predare-transfer-restituire	➢ Factura
➢ Fişa de magazie	➢ Aviz de însoțire a mărfii
➢ Procesul-verbal de custodie temporară	

8.2. CONȚINUTUL ŞI FUNCȚIA CONTURILOR UTILIZATE PENTRU EVIDENȚA STOCURILOR

8.2.1. CONȚINUTUL ŞI FUNCȚIA CONTURILOR UTILIZATE PENTRU EVIDENȚA STOCURILOR DE MATERII PRIME ŞI MATERIALE

În vederea desfăşurării procesului de producție în bune condiții este necesară aprovizionarea cu stocuri reprezentate de materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar.

Evidența în contabilitate a existenței şi mişcării acestor stocuri se ține folosind următoarele grupe de conturi:

Grupa 30 „Stocuri de materii şi materiale”

Din această grupă fac parte următoarele conturi sintetice de gradul I:

301 „Materii prime”

302 „Materiale consumabile”

Acest cont sintetic de gradul I se dezvoltă pe următoarele conturi de gradul II:

3021 „Materiale auxiliare

3022 „Combustibili”

3023 „Materiale pentru ambalat”

3024 „Piese de schimb”

3025 „Semințe şi materiale de plantat”

3026 „Furaje”

3028 „Alte materiale consumabile”

303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”

308 „Diferențe de preț la materii prime şi materiale”

UNIVERSITATEA HYPERION

Conturile **301 „Materii prime”, 302 „Materiale consumabile” şi 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”** sunt, după conținutul economic, conturi de active circulante materiale, iar după funcția contabilă, sunt conturi de activ.

Contul **308 „Diferențe de preț la materii prime şi materiale”** ține evidența diferențelor (în plus sau în minus) dintre prețul de înregistrare standard (prestabilit) şi costul de achiziție, aferente materiilor prime şi materialelor. După conținutul economic, este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a materiilor prime şi materialelor, iar după funcția contabilă, este un cont bifuncțional.

Exemplu:

O fabrică de confecții achiziționează 10.000 metri pânză în valoare totală de 100.000 lei, TVA 19%, cu factură, pe baza căreia se întocmeşte NIR. Datoria se achită cu ordin de plată. În procesul de producție se consumă 8.000 metri pânză în valoare 80.000 lei.

Înregistrările care au loc sunt următoarele:

a) Achiziționarea de pânză de la furnizori:

Această operație determină:

– creşterea stocului de materii prime

– creşterea obligației de plată față de furnizori

– creşterea dreptului de creanță față de bugetul statului pentru TVA deductibilă

%	=	**401 (+P)** „Furnizori”	**119.000 lei**
(+A) 301 „Materii prime ”			**100.000 lei**
(+A) 4426 „TVA deductibilă”			**19.000 lei**

b) Achitarea datoriei față de furnizori:

Această operație presupune:

– stingerea obligației de plată față de furnizori

– scăderea disponibilităților aflate la bancă

(–P) 401 „Furnizori”	=	**5121 (–A)** „Conturi la bănci în lei”	**119.000 lei**

c) Consumul de materii prime:

Aceasta reprezintă practic:

– creşterea cheltuielilor cu materiile prime

UNIVERSITATEA HYPERION

– scăderea stocului de materii prime

(+A) 601 „Cheltuieli cu materiile prime”	=	**301 (–A)** „Materii prime”	**80.000 lei**

8.2.2. CONȚINUTUL ŞI FUNCȚIA CONTURILOR UTILIZATE PENTRU EVIDENȚA PRODUSELOR ŞI A PRODUCȚIEI ÎN CURS

Contabilitatea produselor se realizează cu ajutorul conturilor din grupa 34 „Produse”

Din această grupă fac parte următoarele conturi sintetice de gradul I:

341 „Semifabricate”

345 „Produse finite”

346 „Produse reziduale”

348 „Diferențe de preț la produse”

Conturile 341 „Semifabricate”, 345 „Produse finite” şi 346 „Produse reziduale” sunt, după conținutul economic, conturi de active circulante materiale, iar după funcția contabilă, sunt conturi de activ.

Contul **348 „Diferențe de preț la produse”** ține evidența diferențelor (în plus sau în minus) dintre prețul de înregistrare standard (prestabilit) şi costul de achiziție, aferente produselor. După conținutul economic, este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a produselor, iar după funcția contabilă, este un cont bifuncțional.

Grupa 33 „Producția în curs de execuție”

Din această grupă fac parte următoarele conturi sintetice de gradul I:

331 „Produse în curs de execuție”

332 „Lucrări şi servicii în curs de execuție”

Conturile din grupa 33 sunt după conținutul economic, conturi de active circulante materiale, iar după funcția contabilă, conturi de activ.

Exemplu:

Se transferă la depozit, pe baza raportului de fabricație şi a bonului de predare, o serie de 500 de perechi de pantaloni, cu un cost total de producție de 50.000 lei. Produsele finite se vând la un preț de vânzare de 75.000 lei, pe baza facturii.

Înregistrările care au loc sunt următoarele:

a) Producția de perechi de pantaloni:

Această operație determină:

– creşterea stocului de produse finite

UNIVERSITATEA HYPERION

– creşterea veniturilor din variaţia stocurilor

(+A) 345 „Produse finite”	=	**711 (+P)** „Variaţia stocurilor”	**50.000 lei**

b) Vânzarea produselor finite:
Această operaţie determină:
– creşterea creanţei faţă de clienţi
– creşterea veniturilor

(+A) 411 „Clienţi”	=	**701 (–A)** „Venituri din vânzarea produselor finite”	**75.000 lei**

c) Încasarea creanţei de la clienţi:
Această operaţie presupune:
– stingerea creanţei de clienţi
– creşterea disponibilităţilor aflate la bancă

(+A) 5121 „Conturi la bănci în lei”	=	**411 (–A)** „Clienţi”	**75.000 lei**

8.2.3. CONŢINUTUL ŞI FUNCŢIA CONTURILOR UTILIZATE PENTRU EVIDENŢA STOCURILOR AFLATE LA TERŢI

Contabilitatea stocurilor aflate temporar la terţi se realizează cu ajutorul conturilor din grupa 35 „Stocuri aflate la terţi”.

Din această grupă fac parte următoarele conturi sintetice de gradul I:
351 „Materii şi materiale aflate la terţi”
354 „Produse aflate la terţi”
356 „Animale aflate la terţi”
357 „Mărfuri aflate la terţi”
358 „Ambalaje aflate la terţi”

Conturile **351** „Materii şi materiale aflate la terţi”, **354** „Produse aflate la terţi”, **356** „Animale aflate la terţi”, **357** „Mărfuri aflate la terţi”, **358** „Ambalaje aflate la terţi” sunt, după conţinutul economic, conturi de active circulante materiale, iar după funcţia contabilă, sunt conturi de activ.

Exemplu:

O întreprindere trimite spre prelucrare materie primă la terţi în valoare de 100.000 lei. Preţul prelucrării materiei prime este de 5.000 lei, TVA 19%. Ulterior, materiile prime prelucrate se returnează întreprinderii.

UNIVERSITATEA HYPERION

Înregistrările care au loc sunt următoarele:

a) Trimiterea materiilor prime pentru prelucrare pe baza avizului de însoțire a mărfii:

Această operație determină:

– creşterea stocului de materii prime aflate la terți

– scăderea stocului de materii prime

(+A) 351 „Materii şi materiale aflate la terți”	=	**301 (–A)** „Materii prime”	**100.000 lei**

b) Înregistrarea costului prelucrării, conform facturii:

Aceasta reprezintă practic:

– creşterea valorii materiilor prime prelucrate

– creşterea obligației de plată față de furnizori

– creşterea dreptului de creanță față de bugetul statului pentru TVA deductibilă

%	=	**401 (+P)** „Furnizori”	**5.950 lei**
(+A) 301 „Materii prime ”			**5.000 lei**
(+A) 4426 „TVA deductibilă”			**950 lei**

c) Achitarea datoriei față de furnizori:

Această operație presupune:

– stingerea obligației de plată față de furnizori

– scăderea disponibilităților aflate la bancă

(–P) 401 „Furnizori”	=	**5121 (–A)** „Conturi la bănci în lei”	**5.950 lei**

d) Reîntoarcerea de la prelucrare a materiilor prime:

Această operație presupune:

– creşterea stocului de materii prime reîntoarse după prelucrare

– scăderea stocului de materii prime aflate la terți

(+A) 301 „Materii prime”	=	**351 (–A)** „Materii şi materiale aflate la terți”	**100.000 lei**

8.2.4. CONȚINUTUL ŞI FUNCȚIA CONTURILOR UTILIZATE PENTRU EVIDENȚA STOCURILOR DE ANIMALE

Contabilitatea stocurilor de animale se realizează cu ajutorul conturilor din grupa 36 „Animale”.

Din această grupă fac parte următoarele conturi sintetice de gradul I:

UNIVERSITATEA HYPERION

361 „Animale şi păsări”
368 „Diferenţe de preţ la animale şi păsări”.

Contul **361** „**Animale şi păsări**” este, după conţinutul economic, un cont de active circulante materiale, iar după funcţia contabilă, un cont de activ.

Contul **368 „Diferenţe de preţ la animale şi păsări”** este, după conţinutul economic, un cont rectificativ al activelor circulante materiale, iar după funcţia contabilă, este un cont bifuncţional.

Exemplu:

Un complex agricol achiziţionează de la o fermă 125 de purcei la cost de achiziţie de 30.000 lei, TVA 19%, (preţ unitar: 240 lei, un purcel viu).

Această operaţie determină:

– creşterea stocului de animale

– creşterea obligaţiei de plată faţă de furnizori

– creşterea dreptului de creanţă faţă de bugetul statului pentru TVA deductibilă

%	=	**401 (+P)**	**35.700 lei**
(+A) 3601 „Animale şi păsări ”		„Furnizori”	**30.000 lei**
(+A) 4426 „TVA deductibilă”			**5.700 lei**

8.2.5. CONŢINUTUL ŞI FUNCŢIA CONTURILOR UTILIZATE PENTRU EVIDENŢA MĂRFURILOR

Mărfurile parcurg două stadii pe drumul de la producător la consumator:

– *circulaţia cu ridicata a mărfurilor* – care constă în achiziţionarea de mărfuri în cantităţi mari de la producători sau de la alţi furnizori în scopul revânzării lor către alte unităţi comerciale, în special celor de vânzare cu amănuntul

– *circulaţia cu amănuntul a mărfurilor* – care constă în vânzarea mărfurilor consumatorilor individuali, precum şi unor unităţi pentru consumul propriu.

Mărfurile se evaluează în funcţie de tipul de vânzare:

– în cadrul depozitelor (vânzarea cu ridicata):
- evaluarea la cost de achiziţie
- evaluarea la preţ de vânzare cu ridicata.

– în cadrul magazinelor (vânzarea cu amănuntul)
- evaluarea la preţ de vânzare cu amănuntul.

UNIVERSITATEA HYPERION

Cost de achiziție	=	Preț din factura	+	(Cheltuieli de transport, manipulare, aprovizionare, taxe vamale)
Preț de vânzare cu ridicata	=	Cost de achiziție	+	Adaos comercial al depozitului (% × cost de achiziție)
Preț de vânzare cu amănuntul	=	Cost de achiziție	+ Adaos comercial al magazinului (% × cost de achiziție) +	TVA neexigibilă 19% × (suma costului de achiziție și a adaosului comercial)

Contabilitatea mărfurilor se realizează cu ajutorul conturilor din grupa 37 „Mărfuri”.

Din această grupă fac parte următoarele conturi sintetice de gradul I:

371 „Mărfuri”

378 „Diferențe de preț la mărfuri”

Contul **371 „Mărfuri”** este, după conținutul economic, un cont de active circulante materiale, iar după funcția contabilă, un cont de activ.

Contul **378 „Diferențe de preț la mărfuri”** este, după conținutul economic, un cont rectificativ al valorii de înregistrare a mărfurilor, iar după funcția contabilă, este un cont de pasiv.

Exemplu:

Un complex comercial achiziționează portocale de la un angrosist, la un cost de achiziție total de 300.000 lei. Adaosul comercial este de 30% şi se include în prețul de înregistrare a mărfurilor. Se plăteşte datoria față de furnizori prin contul bancar.

Înregistrările care au loc sunt următoarele:

a) Achiziționarea mărfurilor

Această operație determină:

– creşterea stocului de mărfuri

– creşterea obligației de plată față de furnizori.

(+A) 371 „Mărfuri”	=	**401 (+P)** „Furnizori”	**300.000 lei**

b) Înregistrarea adaosului comercial aferent mărfurilor achiziționate

Această operație presupune:

– creşterea valorii stocului de mărfuri

– creşterea adaosului comercial.

Adaosul comercial se calculează prin aplicarea cotei de 30% asupra costului de achiziție.

UNIVERSITATEA HYPERION

(+A) 371 „Mărfuri”	=	**378 (+P)** „Diferențe de preț la mărfuri”	**90.000 lei**

c) Achitarea datoriei față de furnizori:

Această operație presupune:

– stingerea obligației de plată față de furnizori

– scăderea disponibilităților aflate la bancă.

(–P) 401 „Furnizori”	=	**5121 (–A)** „Conturi la bănci în lei”	**300.000 lei**

8.2.6. CONȚINUTUL ŞI FUNCȚIA CONTURILOR UTILIZATE PENTRU EVIDENȚA AMBALAJELOR

Contabilitatea ambalajelor se realizează cu ajutorul conturilor din grupa 38 „Ambalaje”.

Din această grupă fac parte următoarele conturi sintetice de gradul I:

381 „Ambalaje”

388 „Diferențe de preț la ambalaje”

Contul **381 „Ambalaje”** este, după conținutul economic, un cont de active circulante materiale, iar după funcția contabilă, un cont de activ.

Contul **388 „Diferențe de preț la ambalaje”** este, după conținutul economic, un cont rectificativ al activelor circulante materiale, iar după funcția contabilă, este un cont bifuncțional.

Exemplu:

O cofetărie achiziționează de la un furnizor cutii de carton, cu factură, în valoare totala de 178.500 lei, TVA 19%.

Această operație determină:

– creşterea stocului de ambalaje

– creşterea obligației de plată față de furnizori

– creşterea dreptului de creanță față de bugetul statului pentru TVA deductibilă.

%	=	**401 (+P)**	**178.500 lei**
(+A) 381 „Ambalaje”		„Furnizori”	**150.000 lei**
(+A) 4426 „TVA deductibilă”			**28.500 lei**

UNIVERSITATEA HYPERION

8.2.7. CONȚINUTUL ŞI FUNCȚIA CONTURILOR UTILIZATE PENTRU EVIDENȚA PROVIZIOANELOR PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR

Contabilitatea provizioanelor se realizează cu ajutorul conturilor din grupa **39 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor şi producției în curs de execuție”**.

Din această grupă fac parte următoarele conturi sintetice de gradul I:

391 „Ajustări pentru deprecierea materiilor prime”
392 „Ajustări pentru deprecierea materialelor”
393 „Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție”
394 „Ajustări pentru deprecierea produselor”
395 „Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți”
396 „Ajustări pentru deprecierea animalelor”
397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor”
398 „Ajustări pentru deprecierea ambalajelor”

Conturile din grupa 39 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor şi producției în curs de execuție”sunt, după conținutul economic, conturi rectificative ale stocurilor, iar după funcția contabilă, conturi de pasiv.

Prin conturile din această grupă se evidențiază: constituirea, de regulă la sfârşitul exercițiului financiar, a ajustărilor pentru deprecierea stocurilor şi a producției în curs de execuție, precum şi a suplimentării, diminuării sau anulării lor.

Exemplu:

Se constituie ajustări pentru deprecierea materiilor prime în valoare de 25.000 lei. La sfârşitul perioadei se anulează ajustarea rămasă fără obiect.

Înregistrările care au loc sunt următoarele:

a) Constituirea ajustărilor

Această operație determină:
– creşterea cheltuielilor
– creşterea ajustărilor pentru deprecierea materiilor prime.

(+A) 6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”	**=**	**391 (+P)** „Ajustări pentru deprecierea materiilor prime”	**25.000 lei**

b) Anularea ajustărilor

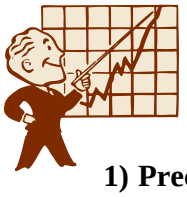
Aceasta reprezintă practic:
– creşterea veniturilor
– scăderea ajustărilor pentru deprecierea materiilor prime.

UNIVERSITATEA HYPERION

(–P) 391 „Ajustări pentru deprecierea materiilor prime”	=	**7814 (+P)** „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”	**25.000 lei**

8.3. TEMA DE CONTROL A UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE NR. 8

1. Prezentați succint stocurile unei întreprinderi .
2. Realizați metoda de evaluare a Costului Mediu Ponderat pentru o situație dată sau fictivă .
3. Prezentați succint documentele privind evidența operativă a stocurilor .
4. Realizați 5 înregistrări contabile privind stocurile .



8.4. TESTUL DE AUTOEVALUARE NR. 8

1) Precizati care din urmatoarele afirmatii sunt adevarate si care sunt false :

a) Stocurile sunt destinate pentru a fi consumate la prima utilizare sau vandute in aceeasi stare.

ADEVARAT cf definitiei

b) Stocurile cuprind : materii prime, materiale, produse, terenuri, cladiri, animale.

FALS Terenurile si cladirile intra la imobilizarile corporale.

c) Materiile prime cuprind piese de schimb, seminte si materiale de plantat.

FALS Piesele de schimb fac parte din grupa materialor consumabile.

d) Costul de achizitie reprezinta pretul de cumparare si pretul de vanzare practicat de unitate.

FALS

UNIVERSITATEA HYPERION

k) **Factura este un document justificativ cu regim special care se intocmeste in momentul livrarii stocurilor de catre furnizor.**
ADEVARAT

l) **Contul 711 "Variatia stocurilor" tine evidenta costului de productie al productiei stocate, precum si variatia acesteia.**
ADEVARAT

m) Contul 301 "Materii prime" se debiteaza cu valoarea la pret de inregistrare a materiilor prime constatate lipsa la inventariere.
FALS Cu acestea se crediteaza. Se DEBITEAZA cu valoarea la pret de inregistrare a materiilor prime si a materialelor.

n) **Contul 345 "Produse finite" se crediteaza cu valoarea la cost de productie a produselor finite vandute tertilor.**
ADEVARAT

o) Metoda FIFO are la baza premisa ca primul lot de bunuri cumparate este ultimul care se da in consum sau este vandut. Pentru scaderea din gestiune a stocurilor se foloseste costul de achizitie sau de productie al ultimului lot, pana la epuizarea acestuia. In continuare, se va folosi costul lotului precedent, pana la epuizarea acestuia, s.a.m.d.
FALS Pentru scaderea din gestiune a stocurilor se foloseste costul de achizitie / de productie al primului lot (ultimul lot este folosit la metoda LIFO), pana la epuizarea acestuia.

p) Nota de intrare – receptie este un document justificativ care se intocmeste de catre cumparator pe baza avizului de insotire sau a facturii vanzatorului .
ADEVARAT

2) Se constata combustibil in plus la inventar :
i) 3022 = 401
j) 3022 = 6026
k) 3022 = 6022
l) 361 = 7026

3) Consumul de materii prime in procesul de productie se inregistreaza astfel:
i) 601 = 3021
j) 301 = 721
k) 601 = 301

UNIVERSITATEA HYPERION

l) 371 = 701

4) Se achizitioneaza marfuri de la furnizori, cu factura astfel :

i) 371 = 401
j) 345 = 456
k) 371 = 711
l) 371 = 701

5) Se obtin in urma procesului de fabricatie produse finite, inregistrate astfel :

i) 345 = 401
j) 345 = 701
k) 345 = 711
l) 345 = 601

6) Vanzarea unor marfuri in numerar catre clienti se inregistreaza astfel :

i) 411 = 707
5311 = 411
j) 5311 = 371
k) 5311 = 707
l) 411 = 371
5311 = 411

7) La inventar se constata materia prime minus in depozit si se inregistreaza astfel:

i) 121 = 301
j) 301 = 601
k) 601 = 301
l) 301 = 721

8) Se descarca gestiunea in urma vanzarii marfurilor, cu ajutorul formulei contabile:

i) 601 = 371
j) 701 = 371
k) 607 = 378
l) 607 = 371

9) Se achizitioneaza furaje, fara factura. Ulterior se primeste factura si se plateste cu ordin de plata, inregistrandu-se cu ajutorul formulelor contabile :

i) 3026 = 401
401 = 5121
j) 3026 = 408
408 = 401
401 = 5121

UNIVERSITATEA HYPERION

k) 3026 = 408
   408 = 5121
l) 3026 = 401
   401 = 408
   408 = 512

10) Mentionati efectele modificarilor bilantului pentru operatiile urmatoare :

a. Cumparari de marfuri de la furnizori cu plata ulterioara;
b. Consum de materii prime pentru fabricatie;
c. Vanzare de marfuri catre clienti cu incasare ulterioara;
d. Descarcare de gestiune pentru produse finite vandute .

a) Marfurile cresc → Datorita cumpararii marfurilor va creste stocul acestora si implicit va creste si datoria fata de furnizori → Astfel furnizorilor le creste contul in banca (respective le vor creste incasarile).
b) Cand avem consum sau uzura intotdeauna va rezulta o cheltuiala din produsul sau serviciul respectiv si va scadea automat stocul produsului / serviciului respectiv . (scade stocul de materii prime si cresc cheltuielile cu materii prime) .
c) Clientii se vor solda (balansa sau inchide). De pe urma vanzarii marfurilor va creste numerarul, respectiv veniturile din vanzarea marfurilor.
d) Descarcarea din gestiune (scaderea din gestiune) este identica consumului sau darii in folosinta sau uzurii unui produs sau serviciu. Va scadea stocul de produse finite si vor creste cheltuielile cu acestea .

UNIVERSITATEA HYPERION

8.5. BIBLIOGRAFIA SPECIFICĂ UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE NR. 8

- Britton Anne, Waterson Chris, *Financial Accounting*, Prentice Hall, Fourth Edition, 2005

- Bojian Octavian, *Bazele contabilității*, Editura Economică, Bucureşti, 2003

- Caraiani Chirața, Olimid Lavinia (coordonatori), *Bazele contabilității*, Bucureşti, Editura ASE, 2001

- Charreaux Gérard, Cauzian Maurice, Petitjean Maurice, *Gestion financière*, troisième édition, Litec, Paris, Franța, 1991

- Călin Oprea, Ristea Mihai, *Bazele contabilității*, Bucureşti, Editura Didactică şi Pedagogică, R. A., 2004

- Epuran Mihai (coordonator), *Contabilitatea financiară în noul sistem contabil*, Editura de Vest, Timişoara, 1995

UNIVERSITATEA HYPERION

Unitatea de învățare nr. 9

CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU TERȚII

Timpul de studiu individual estimat: 1 h

Competențele specifice unității de învățare:

După studiul acestei unități de învățare studenții trebuie să cunoască :

- structura generală a creanțelor şi datoriilor
- documente privind evidența decontărilor cu terții
- conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența creanțelor şi datoriilor

Cuprinsul unității de învățare:

9.1. Delimitări şi structuri privind creanțele şi datoriile legate de terți
  9.1.1. Structura generală a creanțelor şi datoriilor
  9.1.2. Documente privind evidența decontărilor cu terții
9.2. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența creanțelor şi datoriilor
  9.2.1. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența creanțelor şi datoriilor comerciale
  9.2.2. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența creanțelor şi datoriilor salariale
  9.2.3. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența creanțelor şi datoriilor sociale
  9.2.4. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența creanțelor şi datoriilor fiscale
  9.2.5. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența creanțelor şi datoriilor în raporturile cu acționarii /asociații
  9.2.6. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența creanțelor şi datoriilor diverse
9.3. Tema de control a unității nr. 9
9.4. Testul de autoevaluare nr. 9
9.5. Bibliografia specifică unității nr. 9

UNIVERSITATEA HYPERION

9.1. DELIMITĂRI ŞI STRUCTURI PRIVIND CREANȚELE ŞI DATORIILE LEGATE DE TERȚI

9.1.1. STRUCTURA GENERALĂ A CREANȚELOR ŞI DATORIILOR

Atunci când unitatea patrimonială apare în calitate de vânzător, iau naştere *drepturi de creanță* față de clienți, debitori etc., care, după încasare se sting.

Creanțele comerciale reprezintă dreptul unor persoane (creditori) de a pretinde altor persoane (debitori), plata bunurilor sau serviciilor cumpărate pe credit comercial. Creanțele sunt reflectate în contabilitate din momentul creării dreptului față de terți până în momentul stingerii (încasării) lor.

Debitorul este persoana care a primit o valoare economică şi urmează să dea un echivalent valoric sau o contraprestație.

Când unitatea patrimonială apare în calitate de cumpărător de bunuri sau servicii necesare procesului de producție, iau naştere *datorii* (*obligații*) pe termen scurt, care urmează să fie achitate ulterior.

Creditorul este persoana care a avansat o valoare economică şi urmează să primească un echivalent valoric sau o contraprestație.

De asemenea, întreprinderea intră în relații cu bugetul statului, cu alte organisme publice, cu salariații, cu băncile etc., care generează drepturi de creanță şi obligații.

Creanțele şi datoriile se pot grupa astfel:

- creanțe şi datorii comerciale – apar în relațiile cu clienții şi furnizorii;
- creanțe şi datorii salariale – apar în relațiile cu salariații;
- creanțe şi datorii sociale – apar în relațiile cu bugetul asigurărilor sociale;
- creanțe şi datorii fiscale – apar în relațiile cu bugetul statului;
- creanțe şi datorii diverse – apar în relațiile cu diverşi debitori, respectiv creditori.

DE REȚINUT !

Datoriile şi creanțele persoanei juridice se înregistrează în contabilitate la valoarea lor nominală. Ele pot fi în lei sau devize. Datoriile şi creanțele în devize se înregistrează atât în lei, la cursul de schimb în vigoare la data efectuării operațiunilor, cât şi în devize.

UNIVERSITATEA HYPERION

9.1.2. DOCUMENTE PRIVIND EVIDENȚA DECONTĂRILOR CU TERȚII

Tipuri de terți	Natura datoriilor	Tipuri de documente pentru	
		angajarea datoriilor	**plata datoriilor**
Furnizori	Datorii privind operațiunile de aprovizionare cu bunuri și servicii	Factură Aviz de însoțire a mărfii	Ordin de plată, Cec, Bilet la ordin, Cambie, Chitanță
Salariați	Datorii salariale, indemnizații sociale, pentru concediul de odihnă, diurne	Stat de salarii, listă de indemnizații, ordin de deplasare	Stat de salarii, listă de indemnizații, ordin de deplasare
Bugetul asigurărilor sociale/de sănătate	Contribuția la asigurările sociale, contribuția la asigurările sociale de sănătate, fondul de șomaj	Stat de salarii, listă de indemnizați, desfășurătorul indemnizațiilor sociale	Ordin de plată, chitanță
Bugetul statului	Impozit pe profit, impozit pe salarii, TVA de plată, alte impozite și taxe	Jurnal de cumpărări, jurnal de vânzări, decont privind TVA, stat de salarii, situații de calcul	Ordin de plată, chitanță
Asociați și acționari	Restituirea aportului, dividende, alte sume datorate	Notă de contabilitate, situații de calcul	Dispoziție de plată către casierie

Mai jos sunt prezentate cele mai frecvente creanțe, respectiv documentele în care sunt reflectate:

Tipuri de terți	Natura datoriilor	Tipuri de documente pentru	
		crearea drepturilor	**încasarea drepturilor**
Clienți	Creanțe privind operațiunile de vânzare de bunuri și servicii	Factură fiscală Aviz de însoțire a mărfii	Ordin de plată, Cec, Bilet la ordin, Cambie, Chitanță
Salariați	Avansuri acordate, salarii plătite în plus	Stat de salarii	Stat de salarii, chitanțe
Bugetul asigurărilor sociale	Indemnizații sociale	Listă de indemnizați, desfășurătorul indemnizațiilor sociale	Ordin de plată
Bugetul statului	Impozite vărsate în plus, TVA de recuperat	Jurnal de cumpărări, jurnal de vânzări, decont privind TVA, stat de salarii, situații de calcul	Ordin de plată
Asociați/acționari	Aport la capitalul social subscris	Declarație de subscriere, act de constituire	Foaie de vărsământ, chitanță, proces-verbal de predare-primire

UNIVERSITATEA HYPERION

9.2. CONȚINUTUL ŞI FUNCȚIA CONTURILOR UTILIZATE PENTRU EVIDENȚA CREANȚELOR ŞI DATORIILOR

9.2.1. CONȚINUTUL ŞI FUNCȚIA CONTURILOR UTILIZATE PENTRU EVIDENȚA CREANȚELOR ŞI DATORIILOR COMERCIALE

Operațiile comerciale presupun relația dintre două unități patrimoniale:

- furnizorul – în calitate de vânzător livrează terților bunuri sau servicii contra cost, pe baza unei înțelegeri prealabile;
- clientul – în calitate de cumpărător, achiziționează contra cost bunuri sau servicii.

În funcție de momentul decontării, vânzările – cumpărările de bunuri şi servicii se pot clasifica astfel:

- vânzări – cumpărări cu decontarea imediată în numerar;
- vânzări – cumpărări pe credit comercial, când decontarea se face ulterior.

Creditul comercial reprezintă amânarea la plată acordată de către furnizor clientului, când decontarea se face ulterior, cu ajutorul instrumentelor specifice (ordin de plată, cec, chitanță; bilet la ordin şi cambie).

Creanțele comerciale se pot clasifica după mai multe criterii, astfel:

❖ după obiectul lor:
  – creanțe provenite din vânzarea de bunuri, prestarea de lucrări, executarea de servicii care reprezintă obiectul de activitate al unității patrimoniale (clienți);
  – creanțe provenite din vânzarea de bunuri, prestarea de lucrări, executarea de servicii care nu reprezintă obiectul de activitate al unității patrimoniale (debitori diverşi);
  – creanțe provenite din utilizarea efectelor de comerț (efecte de primit de la clienți);
  – creanțe legate de lipsuri imputabile de bunuri în gestiune, care urmează a fi recuperate de la persoanele vinovate (debitori diverşi, alte creanțe în legătură cu personalul).

❖ după termenul de încasare:
  – creanțe exigibile, însoțite de factura emisă către client
  – creanțe neexigibile, pentru care nu s-a emis factura, încă

❖ după modalitatea de încasare:
  – creanțe încasate prin cont bancar cu ordin de plată sau cec emis de client
  – creanțe încasate prin casierie (cu numerar) pe bază de chitanță de casă emisă către client

UNIVERSITATEA HYPERION

– creanțe încasate prin efecte comerciale de primit (bilet la ordin, cambie) de la client

- după sediul clientului:
  - creanțe interne față de clienți autohtoni
  - creanțe externe față de clienți străini provenite din activități de export

Datoriile comerciale se pot clasifica, după mai multe criterii, astfel:

- după obiectul lor:
  - datorii provenite din cumpărarea de stocuri, lucrări şi servicii necesare activității (furnizori);
  - datorii provenite din cumpărarea de imobilizări corporale, necorporale, lucrări de investiții (furnizori de imobilizări);
  - datorii provenite din utilizarea efectelor de comerț (efecte de plătit, efecte de plătit pentru imobilizări)
- după termenul de scadență (de plată):
  - datorii exigibile, însoțite de factura emisă de furnizor
  - datorii neexigibile, pentru care nu s-a primit factura, încă
- după modalitatea de încasare:
  - datorii achitate prin cont bancar cu ordin de plată sau cec emis către furnizor
  - datorii achitate prin casierie (cu numerar) pe bază de chitanță de casă primită de la furnizor
  - datorii achitate prin efecte comerciale de plătit (bilet la ordin, cambie) emise de societate către furnizor
- după sediul clientului:
  - datorii interne față de furnizori autohtoni
  - datorii externe față de furnizori străini provenite din activități de import.

Contabilitatea creanțelor şi datoriilor se realizează cu ajutorul următoarelor conturi, grupate astfel:

Grupa 40 „Furnizori şi conturi asimilate”

Din această grupă fac parte următoarele conturi sintetice de gradul I:

401 „Furnizori”

403 „Efecte de plătit”

404 „Furnizori de imobilizări”

405 „Efecte de plătit pentru imobilizări”

408 „Furnizori – facturi nesosite”

409 „Furnizori – debitori”

Grupa 41 „Clienți şi conturi asimilate”

Din această grupă fac parte următoarele conturi sintetice de gradul I:

411 „Clienți”

Acest cont sintetic de gradul I se dezvoltă pe următoarele conturi de gradul II:

UNIVERSITATEA HYPERION

4111 „Clienți”
4118 „Clienți incerți sau în litigiu”
413 „Efecte de primit de la clienți”
418 „Clienți – facturi de întocmit”
419 „Clienți – creditori”

Alte conturi specifice, utilizate pentru înregistrarea operațiilor privind creanțele:

4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul”
461 „Debitori diverşi”

Conturile din grupa 40 „Furnizori şi conturi asimilate” sunt, după conținutul economic, conturi de datorii pe termen scurt, iar după funcția contabilă sunt conturi de pasiv (cu excepția contului 409 „Furnizori – debitori”, care este de activ).

Conturile din grupa 41 „Clienți şi conturi asimilate” sunt, după conținutul economic, conturi de creanțe comerciale, iar după funcția contabilă sunt conturi de activ (cu excepția contului 419 „Clienți – creditori”, care este de pasiv).

Exemplu:

O societate comercială achiziționează materii prime de la furnizor, în valoare de 30.000 lei, TVA 19%. Datoria se achită cu ordin de plată.

Înregistrările care au loc sunt următoarele:

a) Recepția materiilor prime

Aceasta determină:
– creşterea stocului de materii prime
– creşterea obligației de plată față de furnizori
– creşterea dreptului de creanță față de bugetul statului pentru TVA deductibilă

%	=	**401 (+P)**	**35.700 lei**
(+A) 301 „Materii prime”		„Furnizori”	**30.000 lei**
(+A) 4426 „TVA deductibilă”			**5.700 lei**

b) Achitarea datoriei către furnizori

Această operație presupune:
– stingerea obligației de plată față de furnizori
– scăderea disponibilităților aflate la bancă

(–P) 401 „Furnizori”	**=**	**5121 (–A)** „Conturi la bănci în lei”	**35.700 lei**

UNIVERSITATEA HYPERION

9.2.2. CONȚINUTUL ŞI FUNCȚIA CONTURILOR UTILIZATE PENTRU EVIDENȚA CREANȚELOR ŞI DATORIILOR SALARIALE

În cadrul unei afaceri, alături de resursele materiale, forța de muncă reprezintă un factor vital pentru producerea de bunuri, livrarea de lucrări şi prestarea de servicii. În schimbul muncii depuse, personalul primeşte un salariu, care se stabileşte, de regulă, prin negocieri între angajator şi salariați.

În cadrul unităților patrimoniale se calculează fondul de salarii format din totalitatea salariilor brute ale angajaților.

Fondul de salarii reprezintă totalitatea salariilor brute suportate de angajator.

Salariul brut cuprinde următoarele elemente:

a) **Salariul de încadrare** – care se stabileşte prin negocieri colective sau individuale între angajator şi salariați;

b) **Sporurile şi adaosurile** – se acordă pentru:

– vechime în muncă

– condiții de muncă grele, periculoase, nocive, penibile, lucru în timpul nopții

– indemnizațiile de conducere

– alte sporuri.

c) Indemnizația pentru concediile de odihnă.

d) Indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă – plătite din fondul de salarii.

e) Avantajele în natură – constituie o parte a salariului stabilită sub formă de bunuri sau servicii.

DE REȚINUT !

Din salariul brut cuvenit fiecărui angajat, se scad următoarele:
– contribuția individuală la asigurările sociale
– contribuția personalului la fondul de şomaj
– contribuția personalului la asigurările sociale de sănătate
– impozitul pe salarii
– alte rețineri datorate terților (chirii, rate, popriri etc.).

Pentru a înregistra în contabilitate sumele datorate angajaților se utilizează următoarele conturi:

Grupa 42 „Personal şi conturi asimilate”

Din această grupă fac parte următoarele conturi sintetice de gradul I:

421 „Personal – salarii datorate”

423 „Personal – ajutoare materiale datorate”

UNIVERSITATEA HYPERION

424 „Prime reprezentând participarea personalului la profit”
425 „Avansuri acordate personalului”
426 „Drepturi de personal neridicate”
427 „Reţineri din salarii datorate terţilor”
428 „Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul”

Acest cont sintetic de gradul I se dezvoltă pe următoarele conturi de gradul II:

4281 „Alte datorii în legătură cu personalul”
4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul”.

Conturile din grupa 42 „Personal şi conturi asimilate” sunt, după conţinutul economic, conturi de datorii pe termen scurt faţă de personal, iar după funcţia contabilă sunt conturi de pasiv (în afară de contul 425 „Avansuri acordate personalului”, care este de activ şi de contul 428 „Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul”, care este bifuncţional).

Exemplu:

O societate comercială plăteşte angajaţilor, un avans din salarii în valoare de 80.000 lei. La sfârşitul lunii, societatea înregistrează pe baza statului de plată, salariile aferente angajaţilor, în sumă de 200.000 lei. După efectuarea reţinerilor personalului se plăteşte lichidarea (restul de plată):

Înregistrările care au loc sunt următoarele:

a) Plata unui avans din salarii

Aceasta duce la:
– creşterea dreptului de creanţă al unităţii patrimoniale faţă de angajaţi
– scăderea numerarului din casierie.

(+A) 425 „Avansuri acordate personalului”	=	**5311 (–A)** „Casa în lei”	**80.000 lei**

b) Înregistrarea salariilor cuvenite angajaţilor

Aceasta determina:
– creşterea datoriei unităţii patrimoniale faţă de angajaţi
– creşterea cheltuielilor cu salariile personalului.

(+A) 641 „Cheltuieli cu salariile personalului”	=	**421 (+P)** „Personal – salarii datorate”	**200.000 lei**

c) Înregistrarea reţinerilor din salarii cuvenite angajaţilor

Se vor înregistra următoarele reţineri:

– contribuţia individuală la asigurările sociale (9,5%) **19.000 lei**

UNIVERSITATEA HYPERION

– contribuția personalului la asigurările sociale de sănătate (6,5%) **13.000 lei**
– contribuția personalului la fondul de șomaj (0,5%) **1.000 lei**
– impozit pe salarii (16%) **22.000 lei**
– avansuri acordate **80.000 lei**
– alte rețineri (chirii, rate etc.) **1.200 lei**

(–P) 421 „Personal – salarii datorate”	=	**%**	**136.200 lei**
		4312 (+P) „Contribuția personalului la asigurările sociale”	**19.000 lei**
		4314 (+P) „Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate”	**13.000 lei**
		4372 (+P) „Contribuția personalului la fondul de șomaj”	**1.000 lei**
		444 (+P) „Impozit pe venituri de natura salariilor”	**22.000 lei**
		425 (–A) „Avansuri acordate personalului”	**80.000 lei**
		427 (+P) „Rețineri din salarii datorate terților”	**1.200 lei**

d) Înregistrarea lichidării (200.000 lei – 136.200 lei = 63.800 lei)
Aceasta duce la:
– scăderea obligației de plată față de angajați
– scăderea numerarului din casierie

(–P) 421 „Personal – salarii datorate”	=	**5311 (–A)** „Casa în lei”	**63.800 lei**

9.2.3. CONȚINUTUL ŞI FUNCȚIA CONTURILOR UTILIZATE PENTRU EVIDENȚA CREANȚELOR ŞI DATORIILOR SOCIALE

Unitățile patrimoniale trebuie să calculeze odată cu salariile cuvenite angajaților şi contribuții ale acesteia pe de o parte şi ale salariaților pe de altă parte, ca datorii sociale, suportate de unitate pe seama cheltuielilor, iar de către salariați prin reținerea sumelor din drepturile băneşti corespunzătoare muncii prestate.

Contribuțiile unității patrimoniale se prezintă astfel:

UNIVERSITATEA HYPERION

1. Contribuția unității la asigurările sociale (CAS)

Cotele de contribuție de asigurări sociale datorate de angajator, în funcție de condițiile de muncă, sunt:

- pentru condiții de muncă normale: 29% – 9.5% = 19.50 %
- pentru condiții de muncă deosebite: 34% – 9.5% = 24.50%
- pentru condiții de muncă speciale: 39 % – 9.5% = 29.50%

Cotele se vor diminua la 18%, 23%, 28% începând cu luna decembrie 2008.

2. Contribuția la fondul de şomaj (CFS) se calculează prin aplicarea unei cote de 1% asupra fondului brut de salarii (cota se va diminua la 0,5% începând cu luna decembrie 2008);

3. Contribuția la fondul de asigurări sociale de sănătate (CASS) se calculează prin aplicarea unei cote de 5,5 % asupra fondului brut de salarii (cota se va diminua la 5,2% începând cu luna decembrie 2008);

4. Contribuția pentru accidente de muncă şi boli profesionale se calculează în funcție de clasa de risc prin aplicarea unui procent minim de 0,4% până la un procent maxim de 2% aplicat asupra fondului brut de salarii;

5. Comisionul datorat Inspectoratului Teritorial de Muncă se calculează diferențiat astfel: 0,75% din fondul lunar de salarii, angajatorilor cărora le păstrează şi le completează carnetele de muncă sau 0,25% din fondul lunar de salarii, angajatorilor cărora le prestează servicii constând în verificarea şi certificarea legalității înregistrărilor efectuate de către aceştia.

6. Cota de contribuție pentru concedii şi indemnizații de 0,85% din fondul de salarii, pentru plata concediilor medicale şi a indemnizațiilor de asigurări sociale de sănătate, suportate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate (F.N.U.A.S.S.).

7. Contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în cotă de 0,25% aplicată asupra sumei veniturilor care constituie bază de calcul a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru şomaj.

Contribuțiile sociale ale salariaților se prezintă astfel:

1. Contribuția la asigurările sociale (CAS) se calculează prin aplicarea unei cote de 9,5% asupra salariului brut;

2. Contribuția la fondul de şomaj (CFS) se calculează prin aplicarea unei cote de 0.5% asupra salariului realizat;

3. Contribuția la fondul de asigurări sociale de sănătate (CASS) se calculează prin aplicarea unei cote de 5,5% asupra salariului brut.

Trebuie menționat că procentele indicate mai sus se modifică periodic, în funcție de politica guvernamentală, de aceea este important să ne documentăm în permanență în legătură cu schimbările legislative.

Pentru a înregistra în contabilitate contribuțiile unității patrimoniale şi ale angajaților se utilizează următoarele conturi:

Grupa 43 „Asigurări sociale, protecția socială şi conturi asimilate”

Din această grupă fac parte următoarele conturi sintetice de gradul I:

431 „Asigurări sociale”

UNIVERSITATEA HYPERION

Acest cont sintetic de gradul I, se dezvoltă pe următoarele conturi de gradul II:

4311 „Contribuția unității la asigurările sociale”

4312 „Contribuția personalului la asigurările sociale”

4313 „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”

4314 „Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate”

437 „Ajutor de șomaj”

Acest cont sintetic de gradul I, se dezvoltă pe următoarele conturi de gradul II:

4371 „Contribuția unității la fondul de șomaj”

4372 „Contribuția personalului la fondul de șomaj”

438 „Alte datorii și creanțe sociale”

Acest cont sintetic de gradul I, se dezvoltă pe următoarele conturi de gradul II:

4381 „Alte datorii sociale”

4382 „Alte creanțe sociale”

Conturile din grupa 43 „Asigurări sociale, protecția socială și conturi asimilate” sunt, după conținutul economic, conturi de datorii pe termen scurt, iar după funcția contabilă sunt conturi de pasiv.

Exemplu:

Pornind de la exemplul anterior (fond brut de salarii = 200.000 lei), vom calcula:

– Contribuția unității la asigurările sociale

200.000 lei × 19,50% = 39.000 lei

– Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate

200.000 lei × 5.5% = 11.000 lei

– Contribuția unității la fondul de șomaj

200.000 lei × 1% = 2.000 lei

– Contribuția pentru accidente de muncă și boli profesionale

200.000 lei × 0,4% = 800 lei

– Comisionul datorat Inspectoratului Teritorial de Muncă

200.000 lei × 0,75% = 1.500 lei

– Cota de contribuție pentru concedii și indemnizații de 0,85% (F.N.U.A.S.S.).

200.000 lei × 0,85% = 1.700 lei

– Cota de contribuție la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale de 0,25%

200.000 lei × 0,25% = 500 lei

După aceea se va efectua înregistrarea plății sumelor corespunzătoare.

UNIVERSITATEA HYPERION

Înregistrările care au loc sunt următoarele:

a) Înregistrarea contribuției unității la bugetul asigurărilor sociale

Aceasta duce la:

– creşterea cheltuielilor unității patrimoniale cu asigurările sociale

– creşterea obligației de plată a asigurărilor sociale

(+A) 6451 (Cheltuieli privind) „Contribuția unității la asigurările sociale”	=	**4311 (+P)** „Contribuția unității la asigurările sociale”	**39.000 lei**

b) Înregistrarea contribuției unității la bugetul asigurărilor sociale de sănătate

Aceasta determina:

– creşterea cheltuielilor unității patrimoniale cu asigurările sociale de sănătate

– creşterea obligației de plată a asigurărilor sociale de sănătate

(+A) 6453 (Cheltuieli privind) „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”	=	**4313 (+P)** „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”	**11.000 lei**

c) Înregistrarea contribuției unității la fondul de şomaj

Aceasta presupune:

– creşterea cheltuielilor unității patrimoniale cu ajutorul de şomaj

– creşterea obligației de plată a ajutorului de şomaj

(+A) 6452 (Cheltuieli privind) „Contribuția unității la fondul de şomaj”	=	**4371 (+P)** „Contribuția unității la fondul de şomaj”	**2.000 lei**

d) Înregistrarea contribuției pentru accidente de muncă şi boli profesionale.

Aceasta reprezintă:

– creşterea cheltuielilor unității patrimoniale cu ajutorul de şomaj

– creşterea obligației de plată a ajutorului de şomaj

(+A) 6458 „Alte cheltuieli privind asigurările şi protecția socială”	=	**4381 (+P)** „Alte datorii sociale”	**800 lei**

e) Înregistrarea comisionul datorat Inspectoratului Teritorial de Muncă.

Aceasta conduce la:

– creşterea cheltuielilor unității patrimoniale cu valoarea comisionului datorat Inspectoratului Teritorial de Muncă

UNIVERSITATEA INTERIOR

– creşterea obligaţiei de plată cu această sumă

(+A) 622 „Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile”	=	**401 (+P)** „Furnizori”	**1.500 lei**

f) Înregistrarea cotei de contribuție pentru concedii şi indemnizații de 0,85%.

Aceasta reprezintă:

– creşterea cheltuielilor unității patrimoniale cu contribuție pentru concedii şi indemnizații
– creşterea obligației de plată a contribuției pentru concedii şi indemnizații

(+A) 6458 „Alte cheltuieli privind asigurările şi protecția socială”	=	**4316 (+P)** „Contribuția angajatorului pentru concedii şi indemnizații”	**1.700 lei**

g) Înregistrarea cotei de contribuție la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale de 0,25%.

Aceasta determină:

– creşterea cheltuielilor unității patrimoniale cu contribuția la Fondul de garantare
– creşterea obligației de plată a contribuției la Fondul de garantare.

(+A) 6452 – analitic (Cheltuieli privind) „Contribuția unității la fondul de garantare”	=	**4373 (+P)** „Contribuția unității la fondul de garantare”	**500 lei**

h) Efectuarea plății sumelor datorate

Aceasta reprezintă:

– scăderea obligațiilor unității patrimoniale
– scăderea disponibilităților băneşti din cont bancar.

%	=	**5121 (–A)**	**111.500 lei**
(–P) 444 „Impozit pe salarii”		„Conturi la bănci în lei”	**22.000 lei**
(–P) 4312 „Contribuția personalului la asigurările sociale”			**19.000 lei**
(–P) 4314 „Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate”			**13.000 lei**
(–P) 4372 „Contribuția personalului la fondul de şomaj”			**1.000 lei**
(–P) 4311			**39.000 lei**

UNIVERSITATEA HYPERION

„Contribuția unității la asigurările sociale”	
(–P) 4371	**2.000 lei**
„Contribuția unității la fondul de şomaj”	
(–P) 4313	**11.000 lei**
„Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”	
(–P) 4381	**800 lei**
„Alte datorii sociale”	
(–P) 401	**1.500 lei**
„Furnizori”	
(–P) 4316	**1.700 lei**
„Contribuția angajatorului pentru concedii şi indemnizații”	
(–P) 4373	**500 lei**
„Contribuția unității la fondul de garantare”	

9.2.4. CONȚINUTUL ŞI FUNCȚIA CONTURILOR UTILIZATE PENTRU EVIDENȚA CREANȚELOR ŞI DATORIILOR FISCALE

Desfăşurarea activității economice a unităților patrimoniale generează datorii şi creanțe față de bugetul de stat şi față de alte organisme publice.

Creanțele fiscale reprezintă drepturi ale întreprinderii față de bugetul de stat referitoare la decontările în sumă mai mare decât valoarea reală a datoriilor sau datorii pe care statul, conform legislației în vigoare trebuie să le restituie întreprinderii (de exemplu, când taxa pe valoarea adăugată deductibilă este mai mare decât taxa pe valoarea adăugată colectată; când unitatea patrimonială a virat la bugetul de stat impozite sau taxe în sumă mai mare față de valoarea reală a acestora).

Datoriile fiscale reprezintă sume datorate de unitatea patrimonială bugetului de stat şi față de alte organisme publice.

Datoriile fiscale concretizate în impozite, taxe şi contribuții se pot clasifica după modul de percepere şi de plată, astfel:

1. Impozite directe, suportate direct de unitatea patrimonială plătitoare:

– impozit pe profit;
– impozit pe venituri de natura salariilor;
– impozit pe dividende;
– impozite şi taxe locale (pe clădiri, terenuri etc.);
– fonduri speciale etc.

UNIVERSITATEA HYPERION

2. Impozite indirecte, cuprinse în preţurile bunurilor şi serviciilor şi plătite de consumatorul final:

– taxa pe valoare adăugată;

– accize;

– taxe vamale;

– taxe pentru jocuri de noroc etc.

Pentru a reflecta în contabilitate datoria faţă de bugetul de stat sub formă de impozit pe profit/venit, se utilizează **contul 441** „Impozitul pe profit".

Contul 441 „Impozitul pe profit/venit" este după conţinutul economic un cont de datorii fiscale, iar după funcţia contabilă, este un cont bifuncţional.

Cota de impozitare este în prezent de 16%.

Taxa pe valoarea adăugată (TVA) este un impozit indirect, calculat pe aşa-numita valoarea adăugată realizată de agenţii economici şi este un impozit suportat de consumatori. Valoarea adăugată reprezintă diferenţa dintre vânzările şi cumpărările aferente aceluiaşi stadiu al circuitului economic.

TVA se calculează prin aplicarea cotei stabilite prin lege asupra valorii adăugate.

În prezent există operaţiuni taxabile cu 24%, cu 9% sau scutite de TVA.

La sfârşitul fiecărei luni, după închiderea conturilor de TVA deductibilă şi colectată, se stabileşte dacă agentul economic are de încasat sau de plătit taxa. Contabilitatea sintetică a taxei pe valoarea adăugată se realizează cu ajutorul **contului 442 „Taxa pe valoarea adăugată",** care se detaliază pe următoarele conturi de gradul II:

4423 „TVA de plată"

4424 „TVA de recuperat"

4426 „TVA deductibilă"

4427 „TVA colectată"

4428 „TVA neexigibilă".

Contul 4423 „TVA de plată" este după conţinutul economic, un cont de datorii fiscale, iar după funcţia contabilă, un cont de pasiv.

Contul 4424 „TVA de recuperat" este după conţinutul economic, un cont de creanţe fiscale, iar după funcţia contabilă, un cont de activ.

Contul 4426 „TVA deductibilă" este, după conţinutul economic, un cont de creanţe fiscale, iar după funcţia contabilă, un cont de activ.

Contul 4427 „TVA colectată" este, după conţinutul economic, un cont de datorii fiscale, iar după funcţia contabilă, un cont de pasiv.

Contul 4428 „TVA neexigibilă" este, după funcţia contabilă, un cont bifuncţional.

UNIVERSITATEA HYPERION

9.2.5. CONȚINUTUL ŞI FUNCȚIA CONTURILOR UTILIZATE PENTRU EVIDENȚA CREANȚELOR ŞI DATORIILOR ÎN RAPORTURILE CU ACȚIONARII /ASOCIAȚII

Între societățile comerciale şi acționarii sau asociații acestora pot exista relații de decontare generate de operațiuni, precum:

– sume personale lăsate temporar de către asociați la dispoziția unității
– aporturi subscrise în vederea constituirii sau creşterii capitalului social
– aporturi sociale retrase de către asociați/acționari
– dividende de plată etc.

Dividendul reprezintă o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică.

Contabilitatea sintetică a decontărilor cu acționarii/asociații se realizează cu ajutorul următoarelor conturi din grupa 45 „Grup şi acționari/asociați”:

455 „Sume datorate acționarilor/asociaților”

Acest cont sintetic de gradul I, se dezvoltă pe următoarele conturi de gradul II:

4551 „Acționari/Asociați – conturi curente”
4558 „Acționari/Asociați – dobânzi la conturi curente”

456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”

457 „Dividende de plată”

Contul 455 „Sume datorate acționarilor/asociaților” este, după conținutul economic, un cont de datorii față de acționari/asociați, iar după funcția contabilă un cont de pasiv.

Contul 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul” este, după conținutul economic un cont de creanțe față de acționari/asociați, iar după funcția contabilă, cont bifuncțional. Modul sau de funcționare a fost tratat la capitolul despre contabilitatea capitalurilor.

Contul 457 „Dividende de plată” este, după conținutul economic, un cont de datorii față de acționari/asociați, iar după funcția contabilă, un cont de pasiv.

Exemplu:

O societate comercială primeşte suma de 250.000 lei în cont de la asociați pe o perioadă de un an. Dobânda anuală aferentă sumei depuse este de 20%, care se plătește în numerar.

Înregistrările care au loc sunt următoarele:

a) Depunerea sumei în contul societății

Aceasta determină:

– creşterea sumelor depuse în contul curent al societății
– creşterea obligației unității față de asociați

UNIVERSITATEA „PETROL-GAZE”

(+A) 5121 „Conturi la bănci în lei”	=	**4551 (+P)** „Acționari/Asociați – conturi curente”	**250.000 lei**

b) Înregistrarea dobânzii anuale

Această operație presupune:

– creşterea obligației unității față de asociați

– creşterea cheltuielilor financiare ale unității

(+A) 666 „Cheltuieli cu dobânzi”	=	**4558 (+P)** „Acționari/Asociați – dobânzi la conturi curente”	**50.000 lei** (250.000 × 20%)

c) Plata dobânzii în numerar

Această operație duce la:

– scăderea obligației unității față de asociați, drept dobândă

– scăderea numerarului din casierie

(–P) 4558 „Acționari/Asociați – dobânzi la conturi curente”	=	**5311 (–A)** „Casa în lei”	**50.000 lei**

9.2.6. CONȚINUTUL ŞI FUNCȚIA CONTURILOR UTILIZATE PENTRU EVIDENȚA CREANȚELOR ŞI DATORIILOR DIVERSE

În activitatea economică a întreprinderilor pot apărea creanțe şi datorii foarte diverse, care nu se pot încadra în categoriile pentru care există grupe de conturi distincte.

DE REȚINUT !

De regulă, aceste creanțe şi datorii intervin rar în viața economică a unei întreprinderi, neavând legătură cu obiectul de bază al activității acesteia.

Unitățile patrimoniale înregistrează creanțe şi în următoarele situații:

– la vânzarea (cedarea) unor active imobilizate, care nu mai sunt necesare unității;

– când terțe persoane au produs întreprinderii pagube care trebuie recuperate;

– la vânzarea (cedarea) titlurilor de plasament cu încasare ulterioară.

Pot să apară şi datorii în situații precum:

UNIVERSITATEA HYPERION

– încasarea unor sume necuvenite;
– înregistrarea unor despăgubiri şi penalităţi datorate terţilor;
– cumpărarea titlurilor de plasament, cu achitare ulterioară.

Contabilitatea debitorilor şi creditorilor diverşi se realizează cu ajutorul grupei de conturi 46 „Debitori şi creditori diverşi" care cuprinde următoarele conturi:

461 „Debitori diverşi"

462 „Creditori diverşi"

Contul 461 „Debitori diverşi" este, după conținutul economic, un cont de creanțe pe termen scurt, iar după funcția contabilă, un cont de activ.

Contul 462 „Creditori diverşi" este, după conținutul economic, un cont de datorii pe termen scurt, iar după funcția contabilă, un cont de pasiv.

Exemplu:

O societate comercială închiriază un spațiu, care nu îi mai este necesar, chiria lunară fiind 30.000 lei, TVA 19%.

Aceasta determină:

– creşterea dreptului de creanță al unității față de chiriaş

– creşterea veniturilor unității

– creşterea datoriei față de bugetul statului, drept TVA colectată

(+A) 461 „Debitori diverşi"	=	**%**	**35.700 lei**
		706 (+P) „Venituri din redevențe, locații de gestiune şi chirii"	**30.000 lei**
		4427 (+P) „TVA colectată"	**5.700 lei**

9.3. TEMA DE CONTROL A UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE NR. 9

1. Prezentați succint creanțele şi datoriile unei întreprinderi .
2. Descrieți succint Taxa pe Valuarea Adăugată (T.V.A.) .

UNIVERSITATEA HYPERION

3. Realizați 5 înregistrări contabile privind contabilitatea decontărilor cu terții .

9.4. TESTUL DE AUTOEVALUARE NR. 9

1) Precizati care din urmatoarele afirmatii sunt adevarate si care sunt false :

a) Creantele reprezinta dreptul unor persoane (debitori), de a pretende altor persoane (creditori) plata bunurilor sau serviciilor cumparate pe credit comercial.

FALS Trebuia intai CREDITORI , apoi DEBITORI .

b) Debitorul este persoana care va plati o valoare economica si urmeaza sa primeasca un echivalent valoric sau o contraprestatie.

FALS Deoarece debitorul este persoana care a primit o valoare economica si urmeaza sa dea un echivalent valoric sau o contraprestatie .

c) Operatiile comerciale presupun relatia dintre doua unitati patrimoniale, furnizorul si creditorul.

FALS Furnizor si client (Debitor si creditor).

d) **Contul 411 "Clienti" se debiteaza in momentul vanzarii de marfuri catre terti.**

ADEVARAT

e) **Contul 456 "Decontari cu actionarii/asociatii privind capitalul" se crediteaza odata cu retragerea actionarilor/asociatilor din societate.**

FALS Se crediteaza odata cu efectuarea aporturilor in bani sau in natura, in corespondenta cu conturile de trezorerie, imobilizari sau stocuri , dupa caz .

f) **Contul 404 "Furnizori de imobilizari" se debiteaza odata cu achizitionarea de materia prime.**

FALS In momentul achitarii obligatiilor fata de frunizor.

g) Contul 4427 "T.V.A. colectata" se debiteaza la sfarsitul lunii cu TVA deductibila compensata si cu diferenta dintre TVA colectata mai mare si TVA deductibila mai mica.

ADEVARAT

UNIVERSITATEA HYPERION

h) Contul 4426 “TVA deductibila” la sfarsitul lunii prezinta sold debitor, fiind un cont de activ.

ADEVARAT cf functiei contabile

i) Impozitul pe venit si impozitul pe dividendo fac parte din categoría impozitelor indirecte.

FALS Fac parte din categoría impozitelor directe.

j) Contributia angajatilor la asigurarile sociale de sanatate se calculeaza prin aplicarea unei cote de 5,5 % asupra salariului de incadrare.

ADEVARAT

2) Se plateste obligatia fata de furnizori in numerar si se inregistreaza astfel :

m) 5311 = 401
n) 5311 = 411
o) 401 = 5311
p) 401 = 5121

3) Un actionar se retrage din societate, iar formula corespunzatoare arata astfel:

m) 456 = 1012
n) 303 = 456
o) 1012 = 456
p) 456 = 5121

4) Retinerea pe statul de plata a impozitului pe salarii, se inregistreaza astfel :

m) 641 = 444
n) 421 = 437
o) 5311 = 421
p) 421 = 444

5) Se inregistreaza contributia personalului la asigurarile sociale, astfel :

m) 421 = 4312
n) 6451 = 4312
o) 6451 = 4311
p) 4312 = 42

6) Se inregistreaza contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate, astfel :

m) 6451 = 4311
n) 6453 = 4313
o) 6453 = 437
p) 4313 = 512

UNIVERSITATEA HYPERION

7) Sumele datorate actionarilor ca dividende din profitul realizat se inregistreaza astfel :

m) 117 = 457
n) 129 = 457
o) 457 = 512
p) 457 = 5311

8) Comisionul datorat catre Inspectoratul Teritorial de Munca se inregistreaza astfel:

m) 622 = 401
n) 6451 = 447
o) 6452 = 447
p) 6451 = 401

9) Se inregistreaza plata unor penalitati pentru nerespectarea unui contract, cu ajutorul formulei contabile :

m) 461 = 5121
n) 401 = 5121
o) 404 = 5121
p) 462 = 5121

10) In situatia in care la finele lunii rulajul creditor al contului 4427 > rulajul debitor al contului 4426, conturile de TVA se regularizeaza, cu ajutorul formulelor contabile :

e) 4426 = %
4427
4423

f) 4427 = %
4424
4426

g) 4427 = %
4426
4423

h) % = 4427
4423
4426

UNIVERSITATEA HYPERION

9.5. BIBLIOGRAFIA SPECIFICĂ UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE NR. 9

- Călin Oprea, Ristea Mihai, *Bazele contabilității*, Bucureşti, Editura Didactică şi Pedagogică, R. A., 2004

- Epuran Mihai (coordonator), *Contabilitatea financiară în noul sistem contabil*, Editura de Vest, Timişoara, 1995

- Feleagă Niculae, Malciu Liliana, Bunea Ştefan, *Bazele Contabilității, O abordare europeană şi internațională*, Editura Economică, Bucureşti, 2002

- Feleagă Niculae, Ionaşcu I., *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I şi vol. II, Editura Economică, Bucureşti, 1998

- Ilie Mihai, *Tehnica şi managementul operațiunilor bancare*, Editura Expert, Bucureşti, 2003

UNIVERSITATEA HYPERION

Unitatea de învățare nr. 10

CONTABILITATEA TREZORERIEI

Timpul de studiu individual estimat: 1 h

Competențele specifice unității de învățare:
După studiul acestei unități de învățare studenții trebuie să cunoască :
- structurile privind trezoreria
- documentele privind evidența mijloacelor băneşti
- conținutul şi funcția conturilor de trezorerie

Cuprinsul unității de învățare:

10.1. Delimitări şi structuri privind trezoreria
  10.1.1. Structura generală a trezoreriei
10.2. Conținutul şi funcția conturilor de trezorerie
  10.2.1. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența investițiilor pe termen scurt
  10.2.2. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența decontărilor fără numerar
  10.2.3. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența decontărilor în numerar
  10.2.4. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența acreditivelor
  10.2.5. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența avansurilor de trezorerie
  10.2.6. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența viramentelor interne
  10.2.7. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența ajustărilor pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie
10.3. Tema de control a unității nr. 10
10.4. Testul de autoevaluare nr. 10
10.5. Bibliografia specifică unității nr. 10

UNIVERSITATEA HYPERION

10.1. DELIMITĂRI ŞI STRUCTURI PRIVIND TREZORERIA

10.1.1. STRUCTURA GENERALĂ A TREZORERIEI

Pentru a încasa creanţele unităţii şi plăti datoriile scadente, întreprinderile efectuează operaţii de încasări şi plăţi, cu ajutorul activelor de trezorerie.

DE REŢINUT !

Trezoreria întreprinderii este definită prin totalitatea stocurilor şi fluxurilor de numerar privind investiţiile financiare pe termen scurt, disponibilităţile în conturile la bănci sau casierie, creditele bancare pe termen scurt şi alte valori de trezorerie.

În IAS 7 „Situaţia fluxurilor de numerar" sunt folosiţi termenii „numerar şi echivalente de numerar"[5], unde:

(a) numerarul cuprinde disponibilităţile băneşti şi depozitele la vedere;

(b) echivalentele de numerar sunt investiţiile financiare pe termen scurt extrem de lichide, care sunt uşor convertibile în sume cunoscute de numerar şi care sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii. Un plasament este, în mod normal, calificat drept echivalent de numerar doar atunci când are o scadenţă mică (trei luni sau mai puţin de la data achiziţiei).

10.1.2. DOCUMENTE PRIVIND EVIDENŢA MIJLOACELOR BĂNEŞTI

În funcţie de modalitatea de decontare a obligaţiilor băneşti între unităţile patrimoniale (cu numerar sau fără numerar) se pot clasifica şi documentele utilizate pentru evidenţa mijloacelor băneşti.

DE REŢINUT !

Astfel, documentul folosit pentru înregistrarea încasărilor şi plăţilor în numerar prin casieria unităţii este registrul de casă; completarea sa se face pe baza documentelor justificative: dispoziţie de plată-încasare către casierie, chitanţă, monetar, bon de comandă-chitanţă, bon de vânzare, cec de numerar, borderou de achiziţie.

[5] *** PricewaterhouseCoopers-Understanding IAS, *Analysis and interpretation of International Accounting Standards*, Second Edition, Bath Press, Marea Britanie, 1998, pag. 7-2.

UNIVERSITATEA HYPERION

Plăţile fără numerar folosesc instrumente şi mijloace de plată emise pe suport de hârtie sau, mai recent, magnetic sau electronic.

Încasările şi plăţile fără numerar se înregistrează în extrase de cont, pe baza documentelor care reflectă operaţiile efectuate prin conturile bancare. Extrasul de cont este emis de către bancă şi cuprinde: data emiterii, numărul documentului justificativ, soldul precedent, încasările, plăţile, soldul final.

Principalele instrumente de plată fără numerar sunt: cecul, ordinul de plată, cambia, biletul la ordin.

Cecul este un instrument de plată, prin care titularul dă o instrucţiune băncii sale de a pune la dispoziţie o anumită sumă de bani unei alte entităţi/persoane nominalizate sau pentru retragere de numerar de către titular.

Ordinul de plată este o dispoziţie necondiţionată, dată de emitentul acesteia unei bănci de a pune la dispoziţia unui beneficiar o anumită sumă de bani. Ordinul de plată presupune ca emitentul să aibă disponibilităţi în cont la banca sa în sumă cel puţin egală cu transferul şi comisionul aferent sau dacă nu are cont să depună la bancă suma necesară.

Cambia, cunoscută şi sub denumirea de trată sau poliţă, este un ordin scris şi necondiţionat dat de o persoană (trăgător) unei alte persoane (tras) de a plăti o sumă de bani, la vedere sau la scadenţă, unui beneficiar.

Biletul la ordin, ca variantă simplificată a cambiei, reprezintă un înscris prin care o persoană, emitent, se obligă să plătească unei alte persoane (beneficiar), sau la ordinul acesteia, o sumă de bani la scadenţă. În decontările comerciale, de obicei, emitentul este cumpărătorul, iar beneficiarul este vânzătorul.

10.2. CONŢINUTUL ŞI FUNCŢIA CONTURILOR DE TREZORERIE

10.2.1. CONŢINUTUL ŞI FUNCŢIA CONTURILOR UTILIZATE PENTRU EVIDENŢA INVESTIŢIILOR PE TERMEN SCURT

Investiţiile financiare pe termen scurt sunt titluri de plasament concretizate în hârtii de valoare reprezentate de acţiuni, obligaţiuni, care au ca scop realizarea unui câştig în urma vânzării acestora la un preţ mai mare decât cel de cumpărare.

DE REŢINUT !

UNIVERSITATEA HYPERION

Investiţiile financiare reprezintă sumele temporar disponibile, plasate pe termen scurt (până la un an) în hârtii de valoare în vederea obţinerii de câştig, prin vânzarea lor într-un moment prielnic.

La intrarea în gestiune, titlurile de plasament se evaluează la costul de achiziţie (preţul de cumpărare sau valoarea stabilită conform contractelor); cheltuielile accesorii de cumpărare a titlurilor de plasament (comisioanele şi alte cheltuieli similare) se înregistrează direct în cheltuielile exerciţiului.

Contabilitatea investiţiilor financiare pe termen scurt se realizează cu ajutorul următoarelor conturi:

109 „Acţiuni proprii"

Acest cont sintetic de gradul I se dezvoltă pe următoarele conturi de gradul II:

1091 „Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt"

1092 „Acţiuni proprii deţinute pe termen lung" (acest cont intră în categoria activelor imobilizate şi a fost analizat la capitolul „Active imobilizate – Imobilizări financiare").

Grupa 50 „Investiţii pe termen scurt"

Din această grupă fac parte următoarele conturi sintetice de gradul I:

501 „Acţiuni deţinute la entităţile afiliate"

505 „Obligaţiuni emise şi răscumpărate"

506 „Obligaţiuni"

508 „Alte investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate".

Acest cont sintetic de gradul I se dezvoltă pe următoarele conturi de gradul II:

5081 „Alte titluri de plasament"

5088 „Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament"

509 „Vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt".

Acest cont sintetic de gradul I se dezvoltă pe următoarele conturi de gradul II:

5091 „Vărsăminte de efectuat pentru acţiunile deţinute la entităţile afiliate"

5098 „Vărsăminte de efectuat pentru alte investiţii pe termen scurt".

Aceste conturi (cu excepţia contului 509 „Vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt", care este de pasiv) sunt, după conţinutul economic, conturi de investiţii financiare pe termen scurt, iar după funcţia contabilă, conturi de activ.

Contul 509 „Vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt" este, după conţinutul economic, un cont de datorii pe termen scurt, iar după funcţia contabilă, un cont de pasiv.

UNIVERSUL TEH HYPERION

Exemplu:

O societate comercială achiziționează acțiuni de la o societate din cadrul grupului în valoare de 200.000 lei, pe care le plăteşte 25% în numerar, 25% prin cont bancar, iar restul după zece zile.

Înregistrările care au loc sunt următoarele:

a) Achiziția de acțiuni

Această operație presupune:

– creşterea numărului de acțiuni

– scăderea numerarului din casierie

– scăderea disponibilităților băneşti de la bancă

– creşterea obligației de plată

(+A) 501	=	**%**	**200.000 lei**
„Acțiuni deținute la entitățile afiliate”		**5311 (–A)** „Casa în lei”	**50.000 lei**
		5121 (–A) „Conturi la bănci în lei”	**50.000 lei**
		509 (+P) „Vărsăminte de efectuat pentru investiții pe termen scurt”	**100.000 lei**

b) Achitarea datoriei, după zece zile

Această operație determină:

– stingerea obligației de plată

– scăderea disponibilităților aflate la bancă

(–P) 509 „Vărsăminte de efectuat pentru investiții pe termen scurt”	**=**	**5121 (–A)** „Conturi la bănci în lei”	**100.000 lei**

10.2.2. CONȚINUTUL ŞI FUNCȚIA CONTURILOR UTILIZATE PENTRU EVIDENȚA DECONTĂRILOR FĂRĂ NUMERAR

Contabilitatea decontărilor fără numerar se realizează cu ajutorul conturilor din grupa 51 „Conturi la bănci”.

Din această grupă fac parte următoarele conturi sintetice de gradul I:

511 „Valori de încasat”

512 „Conturi curente la bănci”

518 „Dobânzi”

519 „Credite bancare pe termen scurt”

Contabilitatea valorilor de încasat se realizează cu ajutorul contului **511 „Valori de încasat”**, care se dezvoltă pe următoarele conturi de gradul II:

UNIVERSITEA HYPERION

5112 „Cecuri de încasat”
5113 „Efecte de încasat”
5114 „Efecte remise spre scontare”.

Aceste conturi sunt, după conținutul economic, conturi de active circulante bănești, iar după funcția contabilă, conturi de activ.

DE REȚINUT !

Cea mai mare parte a disponibilităților bănești ale unui agent economic se păstrează în conturi deschise la bănci prin intermediul cărora se efectuează încasări şi plăți prin virament.

Disponibilitățile în lei sau în valută aflate în conturi bancare, precum şi sumele în decontare, se înregistrează în contabilitate cu ajutorul contului bifuncțional **512 „Conturi curente la bănci”**, care se dezvoltă pe următoarele conturi de gradul II:

5121 „Conturi la bănci în lei” (cont de activ).
5124 „Conturi la bănci în valută” (cont de activ).
5125 „Sume în curs de decontare” (cont bifuncțional).

Contul 512 se debitează cu sumele încasate în lei sau în valută efectuate prin bancă şi se creditează cu plățile în lei sau în valută efectuate prin bancă.

Soldul debitor reflectă disponibilitățile în lei sau în valută aflate în conturi la bănci.

În vederea înregistrării în contabilitate a creditelor pe termen scurt primite de un agent economic de la bănci, se foloseşte contul **519 „Credite bancare pe termen scurt”**, care se dezvoltă pe următoarele conturi de gradul II:

5191 „Credite bancare pe termen scurt”
5192 „Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență”
5193 „Credite externe guvernamentale”
5194 „Credite externe garantate de stat”
5195 „Credite externe garantate de bănci”
5196 „Credite de la trezoreria statului”
5197 „Credite interne garantate de stat”
5198 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt”.

Aceste conturi sunt, după conținutul economic, conturi de datorii pe termen scurt, iar după funcția contabilă, conturi de pasiv.

Exemplu:

UNIVERSITATEA HYPERION

O societate comercială primeşte un cec de la un client în valoare de 15.000 lei şi îl depune la bancă spre încasare.

Înregistrările care au loc sunt următoarele:

a) Primirea cecului de la client

Aceasta operație conduce la:

– creşterea valorii cecurilor de încasat

– scăderea creanței față de client.

(+A) 5112 „Cecuri de încasat”	=	**411 (–A)** „Clienți”	**15.000**

b) Încasarea cecului

Această operație presupune:

– creşterea disponibilităților aflate la bancă

– scăderea cecurilor de încasat.

(+A) 5121 „Conturi la bănci în lei”	=	**5112 (–A)** „Cecuri de încasat”	**15.000**

10.2.3. CONȚINUTUL ŞI FUNCȚIA CONTURILOR UTILIZATE PENTRU EVIDENȚA DECONTĂRILOR ÎN NUMERAR

Persoanele juridice pot efectua plăți în numerar în următoarele cazuri:

a) plata salariilor şi a altor drepturi de personal;

b) alte operațiuni de plăți ale persoanelor juridice către persoane fizice;

c) plăți către persoane juridice, în limita plafonului zilnic.

DE REȚINUT !

Conform Ordonanței Guvernului nr. 94/2004 privind reglementarea unor măsuri financiare, plafonul zilnic de plăți reprezintă totalitatea plăților efectuate în numerar de un agent economic către persoane juridice într-o singură zi şi este de 10.000 lei. Plățile zilnice către o singură persoană juridică nu trebuie să depăşească 5.000 lei. Excepție o constituie plățile către rețele de magazine de tipul cash&carry care se pot efectua în limita unui plafon de 10.000 lei.

Contabilitatea decontărilor în numerar se realizează cu ajutorul contului **531** „Casa” care se dezvoltă pe următoarele conturi de gradul II:

5311 „Casa în lei”

5314 „Casa în valută”

UNIVERSITATEA HYPERION

Aceste conturi sunt, după conținutul economic, conturi de active circulante băneşti, iar după funcția contabilă, sunt conturi de activ.

Alte valori din casieria unității patrimoniale, precum şi operațiile de intrări şi ieşiri se reflectă în contabilitate cu ajutorul contului **532** „Alte valori", care se dezvoltă pe următoarele conturi de gradul II:

5321 „Timbre fiscale şi poştale"
5322 „Bilete de tratament şi odihnă"
5323 „Tichete şi bilete de călătorie"
5328 „Alte valori".

Aceste conturi sunt, după conținutul economic, conturi de active circulante băneşti, iar după funcția contabilă, conturi de activ.

Exemplu:

O societate comercială încasează în numerar de la clienți 10.000 lei, iar de la asociați 25.000 lei.

Aceasta reprezintă practic:
– creşterea numerarului din casierie
– scăderea creanței față de clienți
– scăderea dreptului de creanță față de asociați.

(+A) 5311 „Casa în lei"	=	**%**	**35.000 lei**
		411 (–A) „Clienți"	**10.000 lei**
		456 (–A) „Decontări cu acționari/asociați privind capitalul"	**25.000 lei**

10.2.4. CONȚINUTUL ŞI FUNCȚIA CONTURILOR UTILIZATE PENTRU EVIDENȚA ACREDITIVELOR

Acreditivele reprezintă disponibilitățile băneşti ale unei unități patrimoniale, virate într-un cont distinct şi destinate achitării obligațiilor față de furnizori la prezentarea documentelor de livrare de către banca furnizorului băncii clientului.

DE REȚINUT !

Acreditivul este o modalitate de decontare, de regulă, impusă de către furnizor, în operațiile internaționale, ca o măsură de siguranță pentru încasarea creanțelor. Acreditivele pot fi deschise în lei sau în valută.

UNIVERSITATEA HYPERION

Contabilitatea acreditivelor se realizează cu ajutorul contului **541 „Acreditive”**, care se dezvoltă pe următoarele conturi de gradul II:

5411 „Acreditive în lei”

5412 „Acreditive în valută”.

Aceste conturi sunt, după conținutul economic, conturi de active circulante bănești, iar după funcția contabilă, conturi de activ.

Exemplu:

O societate comercială deschide un acreditiv în sumă de 2.000.000 lei, în baza ordinului dat băncii sale. În cursul lunii, în baza contractului încheiat anterior cu un furnizor, societatea achiziționează un utilaj în valoare de 1.500.000 lei, TVA 19%. Datoria față de furnizor se plătește din acreditivul deschis, iar suma neutilizată se depune la sfârșitul lunii în contul de disponibilități.

Observație: La deschiderea unui acreditiv se folosește contul **581** „Viramente interne” care este un cont de tranzit, între două conturi de trezorerie.

Înregistrările care au loc sunt următoarele:

a) Deschiderea acreditivului

1. Aceasta conduce la:

– scăderea disponibilităților din cont bancar

– creșterea disponibilităților din contul 581.

(+A) 581 „Viramente interne”	**=**	**5121 (–A)** „Conturi la bănci în lei”	**2.000.000 lei**

2. Aceasta reprezintă practic:

– scăderea disponibilităților din contul **581**

– creșterea disponibilităților din cont 5411.

(+A) 5411 „Acreditive în lei”	**=**	**581 (–A)** „Viramente interne”	**2.000.000 lei**

b) Achiziționarea utilajului

Aceasta reprezintă practic:

– creșterea cantitativă și valorică a imobilizărilor corporale

– creșterea obligației de plată față de furnizori de imobilizări

– înregistrarea dreptului de creanță față de bugetul statului de a încasa TVA.

%	**=**	**404 (+P)**	**1.785.000 lei**
(+A) 2131 „Echipamente tehnologice”		„Furnizori de imobilizări”	**1.500.000 lei**
(+A) 4426			**285.000 lei**

UNIVERSITATEA PETRON

„TVA deductibilă”

c) Achitarea datoriei față de furnizori din acreditivul deschis

Aceasta presupune:

– scăderea disponibilităților din contul 5411

– scăderea obligației de plată față de furnizor.

(–P) 404 „Furnizori de imobilizări”	=	**5411 (–A)** „Acreditive în lei”	**1.785.00 lei**

d) Retragerea sumei neutilizate

1. Aceasta duce la:

– retragerea sumelor neutilizate din contul 5411

– creşterea disponibilităților din contul 581.

(+A) 581 „Viramente interne”	=	**5411 (–A)** „Acreditive în lei”	**215.000 lei** (2.000.000 lei – 1.785.000 lei)

2. Aceasta operațiune determină:

– creşterea disponibilităților în cont bancar

– scăderea disponibilităților din contul 581.

(+A) 5121 „Conturi la bănci în lei””	=	**581 (–A)** „Viramente interne”	**215.000 lei**

10.2.5. CONȚINUTUL ŞI FUNCȚIA CONTURILOR UTILIZATE PENTRU EVIDENȚA AVANSURILOR DE TREZORERIE

Avansurile de trezorerie sunt sume puse la dispoziția personalului, în vederea efectuării unor plăți în numele întreprinderii. Unii contabili mai în vârstă folosesc termenul „avans spre decontare”.

DE REȚINUT !

Justificarea sumelor cheltuite se face pe bază de documente, în termen de 3 zile de la întoarcere din delegație, prin decontul de cheltuieli. Avansurile de trezorerie se pot acorda în lei sau în valută.

Contabilitatea avansurilor de trezorerie se realizează cu ajutorul contului **542 „Avansuri de trezorerie”**, care după conținutul economic, este un cont de active circulante băneşti, iar după funcția contabilă, un cont de activ.

UNIVERSITATEA HYPERION

Exemplu:

O societate comercială trimite într-o delegație un salariat căruia îi acordă un avans de trezorerie în valoare de 500 lei, din care se achită biletele de tren dus-întors (80 lei), cazarea (218 lei) şi diurna (26 lei). În timpul deplasării, salariatul achiziționează din avans rechizite în valoare de 119 lei pe care le utilizează. La întoarcerea din deplasare, se justifică cheltuielile, iar avansul neutilizat se restituie la casierie.

Înregistrările care au loc sunt următoarele:

a) Acordarea avansului

Aceasta duce la:

– scăderea numerarului din casierie

– creşterea sumei reprezentând avansuri de trezorerie.

(+A) 542 „Avansuri de trezorerie”	=	**5311 (–A)** „Casa în lei”	**500 lei**

b) Decontarea biletelor de transport şi cazarea; se deduce TVA, astfel:

TVA aferentă rechizitelor: 119 lei × 19/119 = 19 lei

TVA aferentă cazării: 218 lei × 9/109 = 18 lei

Aceasta determină:

– diminuarea avansului de trezorerie

– creşterea cheltuielilor unității (diurna, cazarea, transportul şi rechizitele)

– înregistrarea dreptului de creanță față de bugetul statului (TVA)

%	=	**542 (–A)**	**<u>443 lei</u>**
(+A) 625 „Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări”		„Avansuri de trezorerie”	**306 lei** (80 + 200 + 26)
(+A) 604 „Cheltuieli privind materiale nestocate”			**100 lei**
(+A) 4426 „TVA deductibilă”			**37 lei** (19 + 18)

c) Restituirea avansului neutilizat

Aceasta reprezintă practic:

– scăderea avansului de trezorerie

– creşterea numerarului în casierie

(+A) 5311 „Casa în lei”	=	**542 (–A)** „Avansuri de trezorerie”	**57 lei**

UNIVERSITATEA HYPERION

10.2.6. CONȚINUTUL ŞI FUNCȚIA CONTURILOR UTILIZATE PENTRU EVIDENȚA VIRAMENTELOR INTERNE

În activitatea unității patrimoniale există anumite operații care reprezintă transferuri de mijloace băneşti dintr-un cont în altul de trezorerie şi anume: între conturile bancare deschise la aceeaşi bancă sau la bănci diferite sau între conturile bancare şi casierie.

DE REȚINUT !

Viramentele interne reprezintă reflectarea într-un cont distinct a lichidităților băneşti, în intervalul de timp dintre momentul depunerii la bancă, pe bază de borderou, a documentelor justificative şi momentul consemnării lor în extrasul de cont.

Pentru a evita riscul înregistrărilor duble sau omiterea înregistrării anumitor operații, se foloseşte contul **581 „Viramente interne”**, ca un cont de tranzit.

În vederea evidențierii transferurilor de mijloace băneşti dintr-un cont de trezorerie în alt cont de trezorerie, în contabilitate se foloseşte contul **581** „Viramente interne”. Acest cont după conținutul economic este un cont de tranzit a mijloacelor băneşti dintr-un cont de trezorerie în altul, iar după funcția contabilă, este un cont de activ.

Exemplu:

Se ridică de la bancă suma de 1.000 lei şi se depune la casierie, pentru plata unui avans din salariu către un angajat.

Înregistrările care au loc sunt următoarele:

a) Transferul sumei din contul bancar

1. Transferul sumei din contul bancar, care presupune:

– scăderea disponibilului din cont bancar

– creşterea disponibilităților din contul 581.

(+A) 581 „Viramente interne”	**=**	**5121 (–A)** „Conturi la bănci în lei”	**1.000 lei**

2. Încasarea sumei în casieria societății, prin:

– scăderea disponibilităților din contul **581**

– creşterea numerarului din casierie.

(+A) 5311	**=**	**581 (–A)**	**1.000 lei**

UNIVERSITATEA HYPERION

„Casa în lei”	„Viramente interne”

b) Plata avansului din salarii

Aceasta duce la:

– scăderea numerarului din casierie

– creşterea dreptului de creanţă al unităţii faţă de salariat pentru avansul acordat.

(+A) 425 „Avansuri acordate personalului”	=	**5311 (–A)** „Casa în lei”	**1.000 lei**

10.2.7. CONŢINUTUL ŞI FUNCŢIA CONTURILOR UTILIZATE PENTRU EVIDENŢA AJUSTĂRILOR PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE

Ajustările se efectuează în cazul în care, la inventarierea de la sfârşitul exerciţiului, se constată că valoarea de piaţă a investiţiilor financiare pe termen scurt este inferioară valorii de cumpărare a acestora. Pentru această diferenţă nefavorabilă, considerată ca fiind o depreciere reversibilă, adică o pierdere de valoare, se efectuează o ajustare pe seama cheltuielilor financiare.

DE REŢINUT !

În cazul în care titlurile de plasament se vând sau când valoarea acestora creşte până la nivelul valorii de cumpărare, ajustările se anulează, pe seama veniturilor financiare.

Contabilitatea ajustărilor se realizează cu ajutorul grupei 59 „Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie” care se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul I:

591 „Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate”

595 „Ajustări pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor emise şi răscumpărate”

596 „Ajustări pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor”

598 „Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate”.

Aceste conturi sunt, după conţinutul economic, conturi rectificative a valorii investiţiilor financiare pe termen scurt, iar după funcţia contabilă, sunt conturi de pasiv.

UNIVERSITATEA HYPERION

Exemplu:

Se constituie o ajustare pentru acțiunile deținute de societatea comercială în valoare de 500 lei. La sfârşitul exercițiului ajustarea se anulează rămânând fără obiect.

Înregistrările care au loc sunt următoarele:

a) Constituirea ajustării reprezintă

– creşterea cheltuielilor

– constituirea de ajustări pentru pierdere de valoare.

(+A) 6864 „Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante”	=	**591 (–A)** „Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate”	**500 lei**

b) Anularea ajustării determină:

– soldarea contului **591**

– creşterea veniturilor.

(+A) 591 „Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate”	=	**7861 (+P)** „Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante”	**500 lei**

10.3. TEMA DE CONTROL A UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE NR. 10

1. Prezentați succint documentele de evidență a mijloacelor băneşti .
2. Realizați 10 înregistrări contabile privond contabilitatea trezoreriei .

UNIVERSITATEA HYPERION

10.4. TESTUL DE AUTOEVALUARE NR. 10

1) Precizati care din urmatoarele afirmatii sunt adevarate si care sunt false :

q) **Actiunile si obligatiunile proprii se pot rascumpara in vederea anularii.**

ADEVARAT

r) La intrarea in gestiune, titlurile de plasament se evalueaza la costul de achizitie.

ADEVARAT

s) Notiunea de trezorerie se refera numai la ansamblul disponibilitatilor banesti aflate in conturi curente si de care dispune o unitate pentru a face fata platilor scadente.

ADEVARAT

t) **Efectele de incasat sunt bilete la ordin sau cambii depuse la banca pentru incasarea acestora la scadenta**.

ADEVARAT

u) In creditul contului 542 "Avansuri de trezorerie" se inregistreaza avansurile acordate angajatilor.

FALS Cu acestea se debiteaza. Se CREDITEAZA cu avansurile justificate sau restituite.

v) Pentru sumele pastrate in conturi la banci, agentul economic primeste dividende care reprezinta venituri financiare.

FALS Agentii ec primesc dobanzi, acționarii sunt cei care primesc dividende .

w) Contul 5321 "Timbre fiscale si postale" se debiteaza cu timbrele consumate in cadrul unitatii.

ADEVARAT

x) Valorile de incasat sunt instrumente de plata la termen aflate in posesia beneficiarului pentru a fi incasate pe termen scurt (cecul, biletul la ordin, cambia).

ADEVARAT

y) **Acreditivele pot fi deschise numai in valuta.**

FALS Sunt si in lei.

z) Contul 7864 "Venituri financiare din ajustari pentru pierderea de valoare a activelor circulante" se crediteaza cu ajustarile anulate sau diminuate.

ADEVARAT

UNIVERSITATEA HYPERION

2) Se cumpara in numerar actiuni la una din societatile afiliate si se inregistreaza :

q) 501 = 401
r) 501 = 5311
s) 508 = 5311
t) 401 = 5121

3) Se cumpara obligatiuni cu plata ulterioara, se plateste apoi prin cont curent si se inregistreaza astfel:

q) 508 = 509
509 = 5311
r) 506 = 509
509 = 5121
s) 506 = 5121
t) 508 = 5311

4) Se rascumpara obligatiuni emite cu plata in numerar si se inregistreaza astfel :

q) 506 = 5311
r) 664 = 505
s) 505 = 5311
t) 161 = 505

5) O societate comerciala distribuie catre angajati actiunile proprii rascumparate anterior , astfel :

q) 5311 = 1091
r) 1091 = 5311
s) 1091 = 509
t) 6642 = 1091

6) O societate comerciala deschide un acreditiv in valuta din disponibilul de la banca, astfel :

q) 581 = 5121
5411 = 581
r) 401 = 5412
s) 581 = 5124
5412 = 581
t) 5412 = 5124

7) Se acorda unui angajat un avans in numerar pentru o deplasare si se inregistreaza astfel :

q) 542 = 5311
r) 5311 = 542
s) 542 = 5121

UNIVERSITATEA HYPERION

t) 625 = 5121

8) Se anuleaza obligatiunile rascumparate si se inregistreaza astfel:

q) 5121 = 505
r) 5311 = 505
s) 161 = 505
t) 506 = 505

9) O societate comerciala distribuie bilete de tratament angajatilor, cu ajutorul formulei contabile :

q) 5322 = 5121
r) 642 = 5328
s) 641 = 421
t) 6458 = 5322

10) Un angajat deconteaza la intoarcerea din calatorie bilete de tren, diurna, cazare iar contabilul inregistreaza corect:

i) 5311 = 542
j) % = 542
625
4426
k) 542 = 5311
l) % = 581
625
4426

UNIVERSITATEA HYPERION

10.5. BIBLIOGRAFIA SPECIFICĂ UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE NR. 10

- Feleagă Niculae, Ionaşcu I., *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I şi vol. II, Editura Economică, Bucureşti, 1998
- Ilie Mihai, *Tehnica şi managementul operaţiunilor bancare*, Editura Expert, Bucureşti, 2003
- Munteanu Victor, *Teoria şi bazele contabilităţii*, Bucureşti, Editura Lumina Lex, 2000
- Possler Ladislau, Lambru Gheorghe, Lambru Bogdan, *Contabilitatea întreprinderii*, Editura fundației Andrei Şaguna, Constanța, 2006
- Ristea Mihai, Dumitru Corina-Graziella, *Bazele Contabilității*, noțiuni de bază, probleme, studii de caz, teste grilă şi monografie, Editura Universitară, Bucureşti, 2005.

Unitatea de învățare nr. 11

CONTABILITATEA CHELTUIELILOR, VENITURILOR ŞI REZULTATELOR

Timpul de studiu individual estimat: 2 h

Competențele specifice unității de învățare:
După studiul acestei unități de învățare studenții trebuie să cunoască :
- structurile privind cheltuielile şi veniturile
- conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența cheltuielilor şi veniturilor

Cuprinsul unității de învățare:
11.1. Delimitări şi structuri privind cheltuielile şi veniturile
11.2. Conținutul şi funcția conturilor utilizate pentru evidența cheltuielilor şi veniturilor
11.3. Tema de control a unității nr. 11
11.4. Testul de autoevaluare nr. 11
11.5. Bibliografia specifică unității nr. 11

UNIVERSITATEA HYPERION

11.1. DELIMITĂRI ŞI STRUCTURI PRIVIND CHELTUIELILE ŞI VENITURILE

În decursul exercițiului financiar, unitățile patrimoniale efectuează operații economico-financiare care angajează cheltuieli şi generează venituri.

DE REȚINUT !

La finele perioadei, se stabilesc rezultatele financiare (profit sau pierdere) care se calculează prin compararea cheltuielilor cu veniturile şi care caracterizează eficiența cu care întreprinderea şi-a desfăşurat activitatea. În situația în care veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, rezultatul este o mărime valorică pozitivă, denumită profit, iar în situația în care cheltuielile sunt mai mari decât veniturile, se obține o mărime valorică negativă, denumită pierdere.

Cadrul pentru elaborarea şi prezentarea situațiilor financiare elaborat de I.A.S.C. defineşte cheltuielile şi veniturile astfel:

a) *cheltuielile* constituie diminuări ale beneficiilor economice, înregistrate pe parcursul exercițiului contabil sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor sau creşteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari.

b) *veniturile* constituie creşteri ale beneficiilor economice, înregistrate pe parcursul exercițiului contabil sub formă de intrări sau creşteri ale activelor sau descreşteri ale datoriilor, care se concretizează în creşteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor.

DE REȚINUT !

Rezultatul contabil este principalul indicator care măsoară performanța financiară a unei întreprinderi, care poate ajuta acționarii în deciziile investiționale, în evaluarea performanțelor managementului, în stabilirea prețurilor sau pentru a convinge băncile să le finanțeze.

11.2. CONȚINUTUL ŞI FUNCȚIA CONTURILOR UTILIZATE PENTRU EVIDENȚA CHELTUIELILOR ŞI VENITURILOR

Întrucât România a optat pentru o contabilitate de angajamente, înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor se face în momentul consumului resurselor sau angajării cheltuielilor indiferent de momentul efectuării plății.

UNIVERSITATEA TYPHON

DE REȚINUT !

Principalele obiective ale organizării contabilității cheltuielilor şi veniturilor sunt:

– fundamentarea cheltuielilor şi veniturilor în bugetul de venituri şi cheltuieli pe baza informațiilor din exercițiul financiar precedent şi a obiectivelor din perioada următoare,

– delimitarea riguroasă a cheltuielilor şi veniturilor în timp, pentru a le separa strict pe cele care aparțin exercițiului curent,

– gruparea cheltuielilor şi veniturilor după natura lor economică în vederea stabilirii rezultatului din exploatare, financiar şi extraordinar.

Cheltuielile presupun parcurgerea a patru momente:

– angajarea – intervine în momentul cumpărării de bunuri stocabile şi nestocabile, lucrări, servicii destinate producției, când apare obligația de plată către furnizori;

– consumul – reprezintă utilizarea efectivă a resurselor în scopul satisfacerii nevoilor productive sau neproductive, adică în vederea realizării de produse, lucrări sau servicii;

– plățile – înseamnă achitarea unei sume de bani ca echivalent al bunurilor şi serviciilor primite de la furnizori, sau fără echivalent ca urmare a aplicării dispozițiilor legale (plata impozitelor, taxelor, amenzilor etc.);

– imputarea – constă în decontarea cheltuielilor, adică acestea sunt suportate din veniturile realizate, obținându-se astfel rezultatul exercițiului.

Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura lor, astfel:

a) cheltuieli de exploatare, care cuprind: cheltuieli cu materii prime şi materiale consumabile, costul de achiziție al obiectelor de inventar consumate, contravaloarea energiei şi apei consumate, valoarea animalelor şi păsărilor, costul mărfii vândute şi al ambalajelor, cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terți, chirii, prime de asigurare, cheltuieli cu alte servicii executate de terți, comisioane şi onorarii, cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate, transport de bunuri şi personal, deplasări, detaşări, cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații, servicii bancare, cheltuieli cu personalul, alte cheltuieli de exploatare (pierderi din creanțe, despăgubiri, amenzi, penalități; donații; cheltuieli privind activele cedate etc.).

b) cheltuieli financiare, care cuprind: pierderi din creanțe legate de participații, pierderi din investiții financiare cedate, diferențe nefavorabile de curs valutar, dobânzi privind exercițiul în curs, sconturi acordate clienților şi altele.

c) cheltuieli extraordinare (calamități şi alte evenimente extraordinare).

d) cheltuieli cu amortizări, provizioane şi ajustări, precum şi cheltuieli cu impozitul pe profit/venit şi alte impozite.

UNIVERSITATEA HYPERION

În contabilitate, evidența cheltuielilor se realizează cu ajutorul conturilor din clasa 6 „Conturi de cheltuieli”, care, prin funcția lor contabilă, sunt asimilate conturilor de activ. Aceste conturi se debitează cu valoarea cheltuielilor efectuate în corespondență cu diminuările de activ sau creşterile de datorii şi se creditează prin repartizarea acestora asupra contului de profit şi pierdere. În felul acesta, la sfârşitul perioadei, conturile de cheltuieli nu prezintă sold.

Clasa 6 „Conturi de cheltuieli” se desfăşoară pe grupe astfel:

60 „Cheltuieli privind stocurile”

Din această grupă fac parte următoarele conturi sintetice de gradul I:

601 „Cheltuieli cu materiile prime”
602 „Cheltuieli cu materialele consumabile”
603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”
604 „Cheltuieli privind materialele nestocate”
605 „Cheltuieli privind energia şi apa”
606 „Cheltuieli privind animalele şi păsările”
607 „Cheltuieli privind mărfurile”
608 „Cheltuieli privind ambalajele”

61 „Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terți”

Din această grupă fac parte următoarele conturi sintetice de gradul I:

611 „Cheltuieli cu întreținerea şi reparațiile”
612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile”
613 „Cheltuieli cu primele de asigurare”
614 „Cheltuieli cu studiile şi cercetările”

62 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terți”

Din această grupă fac parte următoarele conturi sintetice de gradul I:

621 „Cheltuieli cu colaboratorii”
622 „Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile”
623 „Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate”
624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal”
625 „Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări”
626 „Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații”
627 „Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate”
628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”

63 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”

64 „Cheltuieli cu personalul”

Din această grupă fac parte următoarele conturi sintetice de gradul I:

641 „Cheltuieli cu salariile personalului”
642 „Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaților”
645 „Cheltuieli privind asigurările şi protecția socială”

65 „Alte cheltuieli de exploatare”

Din această grupă fac parte următoarele conturi sintetice de gradul I:

UNIVERSUL MEA HYPERION

654 „Pierderi din creanțe şi debitori diverşi”
658 „Alte cheltuieli de exploatare”
66 „Cheltuieli financiare”

Din această grupă fac parte următoarele conturi sintetice de gradul I:

663 „Pierderi din creanțe legate de participații”
664 „Cheltuieli privind investițiile financiare cedate”
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”
666 „Cheltuieli privind dobânzile”
667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”
668 „Alte cheltuieli financiare”
67 „Cheltuieli extraordinare”
671 „Cheltuieli privind calamitățile şi alte evenimente extraordinare”
68 „Cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare”

Din această grupă fac parte următoarele conturi sintetice de gradul I:

681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere”
686 „Cheltuieli financiare privind amortizările şi ajustările pentru pierdere de valoare”
69 „Cheltuieli cu impozitul pe profit şi alte impozite”

Din această grupă fac parte următoarele conturi sintetice de gradul I:

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”
698 „Cheltuieli cu impozitul pe venit şi cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus”

O parte din aceste conturi se desfăşoară în conturi sintetice de gradul II.

Înregistrarea în contabilitate a veniturilor se face în momentul vânzării bunurilor, lucrărilor, serviciilor pe bază de factură sau alte documente, indiferent de momentul încasării contravalorii acestora.

Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:

a) venituri din exploatare, care cuprind: venituri din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate şi serviciilor prestate, venituri din variația stocurilor, venituri din producția stocată, venituri din producția de imobilizări, venituri din subvenții de exploatare, alte venituri din exploatarea curentă (venituri din creanțe recuperate).

b) venituri financiare care cuprind: venituri din imobilizări financiare, venituri din investiții financiare cedate, venituri din diferențe de curs valutar, venituri din dobânzi, venituri din sconturi obținute şi alte venituri financiare.

c) venituri extraordinare, cum ar fi daunele pretinse de deținătorii de polițe, în urma producerii unor calamități.

Veniturile obținute generează creşterea situației nete a unității patrimoniale, fiind evidențiate cu ajutorul conturilor din clasa 7 „Conturi de venituri”

UNIVERSITATEA HYPERION

care prin funcţia lor contabilă sunt asimilate conturilor de pasiv, cu excepţia contului 711 „Venituri din producţia stocată” care este un cont bifuncţional. Aceste conturi se creditează cu valoarea veniturilor obţinute şi se debitează prin repartizarea acestora asupra contului de profit şi pierdere. În felul acesta, la sfârşitul perioadei, conturile de venituri nu prezintă sold.

Clasa 7 „Conturi de venituri” se desfăşoară pe grupe astfel:

70 „Cifra de afaceri netă”

Din această grupă fac parte următoarele conturi sintetice de gradul I:

701 „Venituri din vânzarea produselor finite”
702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor”
703 „Venituri din vânzarea produselor reziduale”
704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate”
705 „Venituri din studii şi cercetări”
706 „Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii”
707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”
708 „Venituri din activităţi diverse”

71 „Variaţia stocurilor”
711 „Variaţia stocurilor”

72 „Venituri din producţia de imobilizări”

Din această grupă fac parte următoarele conturi sintetice de gradul I:

721 „Venituri din producţia de imobilizări necorporale”
722 „Venituri din producţia de imobilizări corporale”

74 „Venituri din subvenţii de exploatare”
741 „Venituri din subvenţii de exploatare”

75 „Alte venituri din exploatare”

Din această grupă fac parte următoarele conturi sintetice de gradul I:

754 „Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi”
758 „Alte venituri din exploatare”

76 „Venituri financiare”

Din această grupă fac parte următoarele conturi sintetice de gradul I:

761 „Venituri din imobilizări financiare”
762 „Venituri din investiţii financiare pe termen scurt”
763 „Venituri din creanţe imobilizate”
764 „Venituri din investiţii financiare cedate”
765 „Venituri din diferenţe de curs valutar”
766 „Venituri din dobânzi”
767 „Venituri din sconturi obţinute”
768 „Alte venituri financiare”

77 „Venituri extraordinare”
771 „Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele similare”

UNIVERSITATEA HYPERION

78 „Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare”

781 „Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare”

786 „Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare”

Conturile de cheltuieli şi venituri se închid la sfârşitul lunii prin transferarea acestora asupra rezultatului exercițiului. Astfel, veniturile se preiau în creditul contului **121** „Profit şi pierdere”, iar cheltuielile, în debitul contului **121** „Profit şi pierdere”.

Întrucât conturile de cheltuieli şi venituri se soldează la sfârşitul lunii, acestea nu apar în bilanț, dar influențează indirect structura şi mărimea acestuia prin intermediul soldului contului **121** „Profit şi pierdere”. Astfel, soldul creditor al contului **121** reprezintă profitul, iar soldul debitor, pierderea.

În felul acesta, contul de rezultate **121** „Profit şi pierdere” realizează legătura dintre conturile de venituri şi cheltuieli pe de o parte şi conturile bilanțiere, pe de altă parte.

Exemplu:

În cursul lunii ianuarie, se înregistrează următoarele operații aferente cheltuielilor efectuate de către o societate comercială în vederea realizării obiectului de activitate:

1) Consumul de materii prime în sumă de 2.000 lei.

(+A) 601 „Cheltuieli cu materiile prime”	=	**301 (–A)** „Materii prime”	**2.000 lei**

2) Consumul de materiale de ambalat (sfoară, sârmă) în sumă de 300 lei

(+A) 6023 „Cheltuieli privind materialele pentru ambalat”	=	**3023 (–A)** „Materiale pentru ambalat”	**300 lei**

3) Darea în folosință a unor materiale de natura obiectelor de inventar (uniforme) în valoare de 2.000 lei

(+A) 603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”	=	**303 (–A)** „Materiale de natura obiectelor de inventar”	**2.000 lei**

4) Achiziționarea şi darea în consum a unor rechizite de birou în sumă de 500 lei, TVA 19 %

%	=	**401 (+P)** „Furnizori”	**595 lei**
(+A) 604 „Cheltuieli privind materialele nestocate”			**500 lei**

UNIVERSITATEA HYPERION

(+A) 4426 „TVA deductibilă”			**95 lei**

5) Înregistrarea facturii privind energia consumată în sumă de 300 lei, TVA 19%

%	=	**401 (+P)**	**357 lei**
(+A) 605 „Cheltuieli privind energia şi apa”		„Furnizori”	**300 lei**
(+A) 4426 „TVA deductibilă”			**57 lei**

6) Executarea unor lucrări de întreținere şi reparații în sumă de 6.000 lei, TVA 19%

%	=	**401 (+P)**	**7.140 lei**
(+A) 611 „Cheltuieli cu întreținerea şi reparațiile”		„Furnizori”	**6.000 lei**
(+A) 4426 „TVA deductibilă”			**1.140 lei**

7) Se evidențiază primele de asigurare achitate în numerar în valoare de 200 lei

(+A) 613 „Cheltuieli cu primele de asigurare”	=	**5311 (-A)** „Casa în lei”	**200 lei**

8) Se înregistrează cheltuieli de protocol achitate în numerar în valoare de 100 lei, TVA 19%

%	=	**401 (+P)**	**119 lei**
(+A) 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate”		„Furnizori”	**100 lei**
(+A) 4426 „TVA deductibilă”			**19 lei**

9) Se înregistrează valoarea facturii telefonice în valoare de 200 lei, TVA 19%

%	=	**401 (+P)**	**238 lei**
(+A) 626 „Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații”		„Furnizori”	**200 lei**
(+A) 4426 „TVA deductibilă”			**38 lei**

10) Se înregistrează comisioanele bancare plătite în sumă de 117 lei

(+A) 627 „Cheltuieli cu serviciile bancare	=	**5121 (–A)** „Conturi la bănci în lei”	**117 lei**

UNIVERSITATEA HYPERION

şi asimilate”			

11) Impozitul pe clădiri datorat bugetului local în valoare de 250 lei

(+A) 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsămintele asimilate”	=	**446 (+P)** „Alte impozite, taxe şi vărsămintele asimilate”	**250 lei**

12) Plata dobânzilor pentru creditele bancare, în sumă de 275 lei

(+A) 666 „Cheltuieli privind dobânzile”	=	**5121 (–A)** „Conturi la bănci în lei”	**275 lei**

13) Salariile cuvenite salariaților pentru munca prestată în valoare 20.000 lei

(+A) 641 „Cheltuieli cu salariile personalului”	=	**421 (+P)** „Personal – salarii datorate”	**20.000 lei**

14) Repartizarea tichetelor de masă achiziționate anterior, către salariați în valoare de 600 lei

(+A) 642 „Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaților”	=	**5328 (–A)** „Alte valori”	**600 lei**

15) Se înregistrează contribuția unității la asigurările sociale CAS, în valoare de 3.950 lei

(+A) 6451 „Contribuția unității la asigurările sociale”	=	**4311 (+P)** „Contribuția unității la asigurările sociale”	**3.950 lei**

16) Înregistrarea contribuției unității la fondul de şomaj, în valoare de 500 lei

(+A) 6452 „Contribuția unității la fondul de şomaj”	=	**4371 (+P)** „Contribuția unității la fondul de şomaj”	**500 lei**

17) Înregistrarea contribuției unității la bugetul asigurărilor sociale de sănătate CASS, în valoare de 1.400 lei

(+A) 6453 „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”	=	**4313 (+P)** „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”	**1.400 lei**

18) Înregistrarea contribuției pentru accidente de muncă şi boli profesionale, în valoare de 100 lei

(+A) 6458 „Alte cheltuieli privind asigurările şi protecția socială”	=	**4381 (+P)** „Alte datorii sociale”	**100 lei**

UNIVERSITATEA HYPERION

19) Înregistrarea comisionului datorat Inspectoratului Teritorial de Muncă, în valoare de 150 lei

(+A) 622 „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile”	=	**401 (+P)** „Furnizori”	**150 lei**

20) Plata unor amenzi în numerar, în valoare de 100 lei

(+A) 6581 „Despăgubiri, amenzi și penalități”	=	**5311 (–A)** „Casa în lei”	**100 lei**

21) Amortizarea imobilizărilor corporale, în valoare de 500 lei

(+A) 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	**281 (+P)** „Amortizări privind imobilizările corporale”	**500 lei**

22) Constituirea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor de materii prime, în valoare de 160 lei

(+A) 6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”	=	**3919 (+P)** „Ajustări pentru deprecierea materiilor prime”	**160 lei**

23) Distribuirea către angajații proprii a 1.000 acțiuni proprii răscumpărate, la un preț inferior celui plătit la răscumpărare, cu numerar. Prețul de vânzare este 19,50 lei, iar prețul de răscumpărare 20,00 lei.

%	=	**1091 (–A)** „Acțiuni proprii deținute pe termen scurt”	**20.000 lei**
(+A) 5311 „Casa în lei”			**19.500 lei**
(+A) 6642 „Pierderi privind investițiile financiare pe termen scurt cedate”			**500 lei**

24) Se înregistrează plata datoriei externe față de un furnizor în urma importului în valoare de 5.000 euro, la un curs valutar de 3,75 lei/euro. Cursul valutar la data înregistrării datoriei era 3,50 lei/euro

%	=	**5124 (–A)** „Conturi la bănci în valută”	**18.750 lei** (5.000 € × 3,75lei/€)
(–P) 401 „Furnizori”			**17.500 lei** (5.000 € × 3,50 lei/€)
(+A) 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”			**1.250 lei** [5.000 € × (3,75 – 3,50)]

25) Se înregistrează valoarea dobânzilor aferente creditelor bancare pe termen scurt, în sumă de 300 lei

(+A) 666 „Cheltuieli privind dobânzile”	=	**5198 (+P)** „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt ”	**300 lei**

UNIVERSITATEA HYPERION

26) Se înregistrează încasarea unei creanțe față de un client înainte de scadență, în sumă de 10.000 lei, pentru care se acordă un scont de 2%.

%	=	**4111 (–A)**	**10.000 lei**
(+A) 5121 „Conturi la bănci în lei”		„Clienți”	**9.800 lei**
(+A) 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”			**200 lei**

27) Se înregistrează dispariția unor materii prime în valoare de 400 lei, în urma unor calamități naturale.

(+A) 671 „Cheltuieli privind calamitățile şi alte evenimente extraordinare”	=	**301 (–A)** „Materii prime”	**400 lei**

11.3. TEMA DE CONTROL A UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE NR. 11

1. Prezentați veniturile şi cheltuielile unei întreprinderi cunoscute .
2. Realizați schematic contul de profit şi pierdere .
3. Prezentați Clasa 6 şi Clasa 7 din Planul General de Conturi .
4. Prezentați cum se închid conturile de cheltuieli pe contul de profit şi pierdere .
5. Prezentați cum se închid conturile de venturi pe contul de profit şi pierdere .

6. Realizați 5 înregistrări contabile privind veniturile şi cheltuielile unei întreprinderi .

11.4. TESTUL DE AUTOEVALUARE NR. 11

1) O societate comercială desfăşoară în decursul unei luni următoarele operații generatoare de cheltuieli :

a. 601 = 301 27.000 lei
b. 6022 = 3022 1000 lei
c. 605 = 305 3400 lei

UNIVERSITATEA HYPERION

d. 627 = 5121 240 lei
e. % = 401 595
626 500
4426 95
f. 641 = 421 20.000 lei
g. 6451 = 4311 3950 lei
6452 = 4371 500 lei
6453 = 4313 1400 lei
6458 = 4381 100 lei
622 = 401 150 lei
h. 6581 = 5311 4000 lei
i. 6811 = 281 15.000 lei
j. % = 1091 5000
5311 4000
6642 1000
k. % = 5124 3750 (1000 * 3,75)
401 3500 (1000 * 3,50)
665 250 [1000 * (3,75 – 3,50)]
l. 666 = 5198 500 lei
m. % = 4111 7000
5121 6300
667 700
n. 671 = 341 500 lei

2) La sfărşitul lunii, se închid conturile de cheltuieli .

121 = % 93.990
601 27.000
6022 1000
605 3400
626 500
627 240
641 20.000
642 3950
6452 500
6453 1400
6458 100
622 150
6581 4000
6811 15.000
6814 5000
6642 3750
665 500

UNIVERSITATEA HYPERION

667 7000
671 500

3) În aceeaşi perioadă societatea realizează următoarele venituri :

a. 411 = % 47.600
701 40.000
4427 7600
b. 411 = % 35.700
704 30.000
4427 5700
c. 331 = 711 15.000 lei
d. 5121 = % 25.000
506 20.000
7642 5000
e. 5121 = 766 4000 lei
f. 401 = % 12.000
5121 9600
767 2400

4) La sfărşitul lunii, se închid conturile de venituri :

% = 121 139.300
701 47.600
704 35.700
711 15.000
7642 25.000
766 4000
767 12.000

5) Se stabileşte rezultatul înainte de impozitare :

Rezultatul brut = Venituri – Cheltuieli
Rezultatul brut = 139.300 – 93.990 = 45.310
Rezultatul brut = Rezultatul inaintea impozitarii = ***45.310***

6) Se calculează deducerea fiscală, având în vedere rezerva legală :

Deducerea fiscala
Rezerva legala = profit brut * 5 % = 45.310 * 5 %
Rezerva legala = 2.265,50 lei

7) Se stabileşte rezultatul impozabil .

Rezultatul impozabil = Rezultatul inainte de impozitare + Cheltuieli nedeductibile – Deduceri fiscale

UNIVERSITATEA HYPERION

Rezultatul impozabil = 45.310 + 100 – 2265,50 = ***43.144,50 lei***

8) Se calculează şi se înregistrează impozitul pe profit şi profitu net .

Impozitul pe profit = Rezultatul impozabil * 16 % = 43.144,50 * 16 %
Impozitul pe profit = 6.903,12
Profitul net = profit brut – impozitul pe profit
Profitul net = 38.406,88

9) Se închide contul de cheltuieli cu impozitul pe profit .

121 = 691 6903,12 lei

10) Se întocmeşte schema simplificată a Contului de profit şi pierdere .

Contul 121 'Profit si pierdere'

DEBIT		CREDIT	
Chelt. De exploatare	88.250	Venituri din exploatare	98.300
Cheltuieli financiare	240	Venituri financiare	41.000
Cheltuieli extraordinare	500	Venituri extraordinare	-
Impozit pe profit	6903,12		
Rulaj debitor	95.893,12	Rulaj creditor	139.300
		Sold final creditor	43.406,88

11.5. BIBLIOGRAFIA SPECIFICĂ UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE NR. 11

- Munteanu Victor, *Teoria şi bazele contabilităţii*, Bucureşti, Editura Lumina Lex, 2000

- Possler Ladislau, Lambru Gheorghe, Lambru Bogdan, *Contabilitatea întreprinderii*, Editura fundației Andrei Şaguna, Constanța, 2006

- Ristea Mihai, Dumitru Corina-Graziella, *Bazele Contabilităţii*, noțiuni de bază, probleme, studii de caz, teste grilă şi monografie, Editura Universitară, Bucureşti, 2005

UNIVERSITATEA HYPERION

- Sălceanu Alexandru, *Bazele contabilității*, Bucureşti, Editura Economică, 2004

- *** Colectivul de lucru al Ministerului Finanțelor Publice, *Ghid practic de aplicare a Standardelor Internaționale de Contabilitate*, Editura Economică, Bucureşti, 2001

- *** *Ghid pentru înțelegerea şi aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2004

- *** Revista *Contabilitatea, expertiza şi auditul afacerilor* – Editura C.E.C.C.A.R, 2007

- *** *Standardele Internaționale de Contabilitate 2000*, International Accounting Standards Committee, Editura Economică, Bucureşti, 2000

UNIVERSITATEA HYPERION

Unitatea de învățare nr. 12

INVENTARIEREA PATRIMONIULUI

Timpul de studiu individual estimat: 1 h

Competențele specifice unității de învățare:
După studiul acestei unități de învățare studenții trebuie să cunoască :
- normele privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de activ şi de pasiv
- documentele care sunt folosite la operațiunile de inventariere
- operațiunile de regularizare a diferențelor constatate la inventariere

Cuprinsul unității de învățare:
12.1. Norme privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de activ şi de pasiv
12.2. Documentele care sunt folosite la operațiunile de inventariere
12.3. Regularizarea diferențelor constatate la inventariere
12.4. Tema de control a unității nr. 12
12.5. Testul de autoevaluare nr. 12
12.6. Bibliografia specifică unității nr. 12

12.1. NORME PRIVIND ORGANIZAREA ŞI EFECTUAREA INVENTARIERII ELEMENTELOR DE ACTIV ŞI DE PASIV

Inventarierea elementelor de activ şi de pasiv reprezintă ansamblul operațiunilor prin care se constată existența tuturor elementelor respective, cantitativ-valoric sau numai valoric, după caz, la data la care aceasta se efectuează. Actul normativ care reglementează efectuarea operațiunilor de inventariere este O.M.F.P. nr. 1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de activ şi de pasiv.

UNIVERSITATEA H_ SION

DE REȚINUT !

Inventarierea are ca scop principal stabilirea situației reale a tuturor elementelor de activ şi de pasiv ale fiecărei unități, precum şi a bunurilor şi valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare şi a performanței unității pentru respectivul exercițiu financiar.

În temeiul prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, unitățile au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de activ şi de pasiv deținute la începutul activității, cel puțin o dată pe an pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum şi în următoarele situații:

a) la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevăzute de lege;

b) ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune, care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere;

c) ori de câte ori intervine o predare-primire de gestiune;

d) cu prilejul reorganizării gestiunilor;

e) ca urmare a calamităților naturale sau a unor cazuri de forță majoră;

f) în alte cazuri prevăzute de lege.

La începutul activității unității, inventarierea are ca scop principal stabilirea şi evaluarea elementelor de activ ce constituie aport la capitalul unității. Elementele de activ care constituie aport la capitalul social al agenților economici, la patrimoniul inițial al persoanelor juridice fără scop patrimonial şi la patrimoniul instituțiilor publice se înscriu în registrul-inventar grupate pe conturi.

Inventarierea anuală a elementelor de activ şi de pasiv se face, de regulă, cu ocazia încheierii exercițiului financiar, avându-se în vedere şi specificul activității fiecărei unități.

Răspunderea pentru buna organizare a lucrărilor de inventariere revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării elementelor de activ şi de pasiv şi care elaborează şi transmite comisiilor de inventariere proceduri scrise adaptate la specificul unității.

Inventarierea elementelor de activ şi de pasiv se efectuează de către **comisii de inventariere**, formate din cel puțin două persoane, numite prin decizie scrisă. În decizia de numire se menționează în mod obligatoriu componența comisiei, numele responsabilului comisiei, modul de efectuare a inventarierii, gestiunea supusă inventarierii, data de începere şi de terminare a operațiunilor. Pentru desfăşurarea în bune condiții a operațiunilor de inventariere, în comisii sunt numite persoane cu pregătire corespunzătoare economică şi tehnică, care să asigure efectuarea corectă şi la timp a inventarierii elemen-

UNIVERSITATEA HYPERION

telor de activ şi de pasiv, inclusiv evaluarea lor conform reglementărilor contabile aplicabile.

Inventarierea şi evaluarea elementelor de activ şi de pasiv se pot efectua atât cu salariații proprii, cât şi pe bază de contracte de prestări de servicii încheiate cu persoane juridice sau fizice cu pregătire corespunzătoare.

Din comisia de inventariere nu pot face parte gestionarii depozitelor supuse inventarierii şi nici contabilii care țin evidența gestiunii respective.

Membrii comisiilor de inventariere nu pot fi înlocuiți decât în cazuri bine justificate şi numai prin decizie scrisă, emisă de către cei care i-au numit.

Principalele **măsuri organizatorice** care trebuie luate de către **comisia de inventariere** sunt următoarele:

a) înainte de începerea operațiunii de inventariere să ia de la gestionarul răspunzător de gestiunea bunurilor o **declarație scrisă** din care să rezulte dacă:

– gestionează bunuri şi în alte locuri de depozitare;

– în afara bunurilor unității respective, are în gestiune şi alte bunuri aparținând terților, primite cu sau fără documente;

– are plusuri sau lipsuri în gestiune, despre a căror cantitate sau valoare are cunoştință;

– are bunuri nerecepționate sau care trebuie expediate (livrate), pentru care s-au întocmit documentele aferente;

– a primit sau a eliberat bunuri fără documente legale;

– deține numerar sau alte hârtii de valoare rezultate din vânzarea bunurilor aflate în gestiunea sa;

– are documente de primire-eliberare care nu au fost operate în evidența gestiunii sau care nu au fost predate la contabilitate.

De asemenea, gestionarul va menționa în declarația scrisă felul, numărul şi data ultimului document de intrare/ieşire a bunurilor în/din gestiune.

Declarația se datează şi se semnează de către gestionarul răspunzător de gestiunea bunurilor şi de către comisia de inventariere, care atestă că a fost dată în prezența sa;

b) să identifice toate locurile (încăperile) în care există bunuri ce urmează a fi inventariate;

c) să asigure închiderea şi sigilarea spațiilor de depozitare, în prezența gestionarului, ori de câte ori se întrerup operațiunile de inventariere şi se părăseşte gestiunea.

Dacă bunurile supuse inventarierii, gestionate de către o singură persoană, sunt depozitate în locuri diferite sau când gestiunea are mai multe căi de acces, membrii comisiei care efectuează inventarierea trebuie să sigileze toate aceste locuri şi căile lor de acces, cu excepția locului în care a început inventarierea, care se sigilează numai în cazul când inventarierea nu se termină într-o singură zi. La reluarea lucrărilor se verifică dacă sigiliul este intact; în caz contrar, acest fapt se va consemna într-un proces-verbal de constatare, care se

UNIVERSITATEA HYPERION

semnează de către comisia de inventariere şi de către gestionar, luându-se măsurile corespunzătoare.

d) să bareze şi să semneze, la ultima operaţiune, fişele de magazie, menţionând data la care s-au inventariat bunurile, să vizeze documentele care privesc intrări sau ieşiri de bunuri, existente în gestiune, dar neînregistrate, să dispună înregistrarea acestora în fişele de magazie şi predarea lor la contabilitate, astfel încât situaţia scriptică a gestiunii să reflecte realitatea.

e) să verifice numerarul din casă şi să stabilească suma încasărilor din ziua curentă, solicitând **întocmirea monetarului** (la gestiunile cu vânzare cu amănuntul) şi depunerea numerarului la casieria unităţii;

f) să controleze dacă toate **instrumentele şi aparatele de măsură sau de cântărire** au fost verificate şi dacă sunt în bună stare de funcţionare.

Inventarierea elementelor de activ ale unităţii se materializează prin înscrierea acestora, fără spaţii libere şi fără ştersături, în formularul **„Lista de inventariere”**. Acest formular serveşte ca document pentru stabilirea lipsurilor şi a plusurilor de bunuri şi valori, constatate cu ocazia inventarierii, precum şi pentru constatarea deprecierilor.

Registrul-inventar (cod 14-1-2) este un document contabil obligatoriu în care se înscriu rezultatele inventarierii elementelor de activ şi de pasiv, grupate după natura lor, conform posturilor din bilanţ.

Elementele de activ şi de pasiv înscrise în registrul-inventar au la bază listele de inventariere, procesele-verbale de inventariere şi situaţiile analitice, după caz, care justifică conţinutul fiecărui post din bilanţ.

DE REŢINUT !

Rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor constatate faptic şi înscrise în listele de inventariere cu cele din evidenţa tehnico-operativă (fişele de magazie) şi din contabilitate.

Înainte de stabilirea rezultatelor inventarierii se procedează la o analiză a tuturor stocurilor înscrise în fişele de magazie şi a soldurilor din contabilitate pentru bunurile inventariate. Erorile descoperite cu această ocazie trebuie corectate operativ, după care se procedează la stabilirea rezultatelor inventarierii, prin confruntarea cantităţilor consemnate în listele de inventariere, cu evidenţa tehnico-operativă pentru fiecare poziţie în parte.

Evaluarea elementelor de activ şi de pasiv cu ocazia inventarierii se face potrivit prevederilor reglementărilor contabile aplicabile. Evaluarea se va efectua cu respectarea principiului permanenţei metodelor, potrivit căruia modelele şi regulile de evaluare trebuie menţinute, asigurând comparabilitatea în timp a informaţiilor contabile.

La stabilirea valorii de inventar a bunurilor se va aplica principiul prudenţei, potrivit căruia se va ţine seama de toate ajustările de valoare datorate

UNIVERSITATEA HYPERION

deprecierilor. În cazul în care se constată că valoarea de inventar, stabilită în funcție de utilitatea bunului pentru unitate şi prețul pieței, este mai mare decât valoarea cu care acesta este evidențiat în contabilitate, în listele de inventariere se vor înscrie valorile din contabilitate.

În cazul în care valoarea de inventar a bunurilor este mai mică decât valoarea din contabilitate, în listele de inventariere se înscrie valoarea de inventar.

Rezultatele inventarierii se înscriu de către comisia de inventariere într-un proces-verbal. **Procesul-verbal privind rezultatele inventarierii** trebuie să conțină, în principal, următoarele elemente: data întocmirii; numele şi prenumele membrilor comisiei de inventariere; numărul şi data deciziei de numire a comisiei de inventariere; gestiunea inventariată; data începerii şi terminării operațiunii de inventariere; rezultatele inventarierii; concluziile şi propunerile comisiei cu privire la cauzele plusurilor şi ale lipsurilor constatate şi la persoanele vinovate, precum şi propuneri de măsuri în legătură cu acestea; volumul stocurilor depreciate, fără mişcare, cu mişcare lentă, greu vandabile, fără desfacere asigurată şi propuneri de măsuri în vederea reintegrării lor în circuitul economic; propuneri de scoatere din uz a obiectelor de inventar şi declasare sau casare a unor stocuri; constatări privind păstrarea, depozitarea, conservarea, asigurarea integrității bunurilor din gestiune, precum şi alte aspecte legate de activitatea gestiunii inventariate.

Pentru elementele de activ la care s-au constatat deprecieri, pe baza listelor de inventariere întocmite distinct, comisia de inventariere face propuneri privind constituirea provizioanelor pentru depreciere sau de înregistrare a unor amortizări suplimentare (pentru deprecierile ireversibile ale imobilizărilor), acolo unde este cazul, arătând totodată cauzele care au determinat aceste deprecieri.

Pentru toate plusurile, lipsurile şi deprecierile constatate la bunuri, precum şi pentru pagubele determinate de expirarea termenelor de prescripție a creanțelor sau din alte cauze, comisia de inventariere trebuie să primească explicații scrise de la persoanele care au răspunderea gestionării, respectiv a urmăririi decontării creanțelor.

Pe baza explicațiilor primite şi a documentelor cercetate, comisia de inventariere stabileşte caracterul lipsurilor, pierderilor, pagubelor şi deprecierilor constatate, precum şi caracterul plusurilor, propunând, în conformitate cu dispozițiile legale, modul de regularizare a diferențelor dintre datele din contabilitate şi cele faptice, rezultate în urma inventarierii.

În situația constatării unor **plusuri în gestiune**, bunurile respective se vor evalua la valoarea justă. În cazul constatării unor **lipsuri în gestiune**, imputabile, administratorii vor lua măsura imputării acestora la valoarea lor de înlocuire. Prin valoare de înlocuire, se înțelege costul de achiziție al unui bun cu caracteristici şi grad de uzură similare celui lipsă în gestiune la data

UNIVERSITEA HYPERION

constatării pagubei, care va cuprinde preţul de cumpărare practicat pe piaţă, la care se adaugă taxele nerecuperabile, inclusiv T.V.A., cheltuielile de transport, aprovizionare şi alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau pentru intrarea în gestiune a bunului respectiv. În cazul bunurilor constatate lipsă, ce urmează a fi imputate, care nu pot fi cumpărate de pe piaţă, valoarea de imputare se stabileşte de către o comisie formată din specialişti în domeniul respectiv.

La stabilirea valorii debitului, în cazurile în care lipsurile în gestiune nu sunt considerate infracţiuni, se va avea în vedere posibilitatea compensării lipsurilor cu eventualele plusuri constatate, dacă sunt îndeplinite următoarele condiţii:

– să existe riscul de confuzie între sorturile aceluiaşi bun material, din cauza asemănării în ceea ce priveşte aspectul exterior: culoare, desen, model, dimensiuni, ambalaj sau alte elemente;

– diferenţele constatate în plus sau în minus să privească aceeaşi perioadă de gestiune şi aceeaşi gestiune.

Nu se admite compensarea în cazurile în care s-a făcut dovada că lipsurile constatate la inventariere provin din sustragerea sau din degradarea bunurilor respective datorate vinovăţiei persoanelor care răspund de gestionarea acestor bunuri.

Propunerile cuprinse în procesul-verbal al comisiei de inventariere se prezintă, în termen de 3 zile de la data încheierii operaţiunilor de inventariere, administratorului unităţii. Acesta, cu avizul conducătorului compartimentului financiar-contabil şi al conducătorului compartimentului juridic, decide, în termen de cel mult 5 zile de la primirea procesului-verbal, asupra soluţionării propunerilor făcute, cu respectarea dispoziţiilor legale.

DE REŢINUT !

Rezultatele inventarierii trebuie înregistrate în evidenţa tehnico-operativă în termen de cel mult 3 zile de la data aprobării procesului-verbal de inventariere de către administrator sau ordonatorul de credite.

Rezultatul inventarierii se înregistrează în contabilitate potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991**,** republicată, cu modificările şi completările ulterioare, şi în conformitate cu reglementările contabile aplicabile.

Pe baza registrului-inventar şi a balanţei de verificare întocmite la 31 decembrie se întocmeşte bilanţul care face parte din situaţiile financiare anuale, ale cărui posturi, în conformitate cu prevederile Legii nr. 82/1991, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, şi ale reglementărilor contabile aplicabile, trebuie să corespundă cu datele înregistrate în contabilitate,

UNIVERSITATEA HYPERION

puse de acord cu situația reală a elementelor de activ şi de pasiv stabilită pe baza inventarului.

12.2. DOCUMENTELE CARE SUNT FOLOSITE LA OPERAȚIUNILE DE INVENTARIERE

Aşa cum s-a precizat în subcapitolul anterior, inventarierea elementelor de activ şi de pasiv se efectuează de către comisii de inventariere, formate din cel puțin două persoane, numite prin decizie scrisă. În **decizia de numire a comisiei de inventariere** trebuie să se menționeze componența comisiei, numele responsabilului comisiei, modul de efectuare a inventarierii, gestiunea supusă inventarierii, data de începere şi de terminare a operațiunilor, după modelul următor:

DE REȚINUT !

Înainte de începerea operațiunii de inventariere gestionarul răspunzător de gestiunea bunurilor face o declarație scrisă care se datează şi se semnează de către gestionarul răspunzător de gestiunea bunurilor şi de către comisia de inventariere, care atestă că a fost dată în prezența sa.

Inventarierea elementelor de activ ale unității se materializează prin înscrierea acestora, fără spații libere şi fără ştersături, în formularul „**Lista de inventariere**”. Listele de inventariere se semnează pe fiecare filă de către membrii comisiei de inventariere şi de către gestionar.
În fine, rezultatele inventarierii se înscriu de către comisia de inventariere într-un proces-verbal.

12.3. REGULARIZAREA DIFERENȚELOR CONSTATATE LA INVENTARIERE

În situația în care la inventarierea patrimoniului s-au constatat diferențe între situația scriptică (contabilă) şi cea faptică, este necesară să se facă regularizarea (punerea de acord), de aşa natură încât contabilitatea să poată prezenta fidel, în concordanță cu realitatea, situația patrimoniului întreprinderii.

În cele ce urmează, vor fi prezentate cele mai uzuale înregistrări care se fac pentru regularizarea diferențelor constatate la inventariere. Ele vor fi sintetizate în mod generic, pe clase de conturi.

UNIVERSITEA HYPERION

A. Plusuri la inventariere

1) Stocuri cu excepția produselor		
Ct. Stocuri clasa 3	=	Ct. Cheltuieli cl. 6, gr. 60
2) Stocuri de natura produselor (inclusiv semifabricate)		
Ct. Stocuri clasa 3 gr. 33, gr. 34, ct. 354	=	711Variația stocurilor
3) Numerar şi alte valori în casă		
Ct. trezorerie clasa 5	=	768 Alte venituri financiare
4) Imobilizări corporale		
Ct. clasa 2	=	131 Subvenții pentru investiții

B. Minusuri la inventariere

1) Stocuri cu excepția produselor		
Ct. Cheltuieli Clasa 6, gr. 60	=	Ct. Stocuri clasa 3
2) Stocuri de natura produselor		
711 Variația stocurilor Gr. 33, 34, ct. 354	=	Ct. Stocuri clasa 3
3) Numerar şi alte valori în casă		
668 Alte cheltuieli financiare	=	Ct. Trezorerie clasa 5
4) Imobilizări corporale:		
% 6583 Clasa 2, gr. 28	=	clasa 2, gr. 21

5) Pentru mărfurile evidențiate la preț de vânzare se fac în plus înregistrările:

% 378 Diferențe de preț la mărfuri 4428 TVA neexigibilă	=	371 Mărfuri

6) Pentru minusurile imputabile recuperabile de la personal şi/sau de la terți se fac în plus față de operațiile de la pct. B1-B4 înregistrările:

4282 Alte creanțe în legătură cu personalul	=	% 7583 Venituri din vânzarea activelor şi alte operații de capital
sau		

UNIVERSITATEA HYPERION

461 Debitori diverşi	=	7588 Alte venituri din exploatare 4427 TVA colectată
7) Pentru minusurile neclarificate: a) Înregistrarea minusurilor		
473 Decontări din operaţii în curs de clarificare	=	% Ct. Clasa 2 Imobilizări Ct. Clasa 3 Stocuri Ct. Clasa 5 Trezorerie
b) la clasificare – pentru cele suportate de întreprindere:		
% Gr. 60, Gr. 58 Cont 711Variaţia stocurilor	=	473 Decontări din operaţii în curs de clarificare
– pentru cele imputate:		
4282 Alte creanţe în legătură cu personalul	=	% 473 Decontări din operaţii în curs de clarificare 7583 Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital
sau		
461 Debitori diverşi	=	7588 Alte venituri din exploatare 4427 TVA colectată
8) Pentru minusurile din calamităţi		
671 Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare	=	% Ct. Clasa 2 Imobilizări Ct. Clasa 3 Stocuri Ct. Clasa 5 Trezorerie

12.4. TEMA DE CONTROL A UNITĂŢII DE ÎNVĂŢARE NR. 12

1. Precizaţi care este scopul şi importanţa inventarierii patrimoniului .
2. Daţi exemple de modul în care trebuie înregistrate rezultatele inventarierii .
3. Realizaţi o Declaraţie de Inventar .
4. Realizaţi o Decizie privind numirea comisiei de inventariere .

UNIVERSITATEA LYCEUM

12.5. TESTUL DE AUTOEVALUARE NR. 12

1) Care din urmatoarele afirmatii este adevarata si care este falsa :

aa) **Raspunderea pentru buna organizare a lucrarilor de inventariere revine gestionarului care are in patrimoniu bunurile.**

FALS

bb) **Pentru bunurile care apartin altor persoane fizice sau juridice se intocmesc liste de inventariere separate.**

ADEVARAT

cc) Inventarierea consta in verificarea faptica doar a bunurilor din patrimoniul unitatii patrimoniale.

FALS

dd) In timpul inventarierii, toate operatiile de predare – primire se sisteaza fara a se admite exceptii.

FALS

2) In cate zile de la data aprobarii procesului verbal de inventariere sunt inregistrate in evidenta tehnico – operativa rezultatele inventarierii ?

In cel mult trei zile.

3) Cum se inventariaza materialele de masa ca : ciment, beton, produse de cariera si balastiera, produse agricole si alte materiale similare, ale caror cantarire si masurare ar necesita cheltuieli importante sau ar conduce la degradarea bunurilor respective ?

Se pot inventaria pe baza de calcule tehnice (cubare).

4) In ce document se consemneaza inventarierea elementelor de activ ale unitatii ?

Lista de inventariere

5) Inregistrati in contabilitate un minus de 1000 kg faina, in valoare de 1.830 lei, constatat la o fabrica de produse de panificatie, din cauza unei calamitati naturale (inundatie).

671 = %

UNIVERSITATEA HYPERION

301
5121

6) Cum se evalueaza creantele si datoriile exprimate in valuta ?

Evaluarea se face la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Nationala a Romaniei, valabil pentru data incheierii exercitiului financiar.

7) Recuperarea unor pagube la materia prime de la salariatii vinovati se inregistreaza prin formula contabila :

u) 4282 = %
7588
4428

v) 671 = 461

w) 4282 = %
7588
4427

x) 4282 = 711

8) Plusurile in caseria intreprinderii se inregistreaza prin formula contabila:

u) 5311 = 766
v) 5311 = 768
w) 5311 = 754
x) 5311 = 5121

9) Plusurile la produse finite se inregistreaza prin formula contabila :

u) 345 = 401
v) 341 = 701
w) 345 = 711
x) 345 = 401

10) Minusurile la materialele consumabile se inregistreaza prin formmula contabila :

m) 602 = 302
n) 711 = 302
o) 668 = 302
p) 511 = 302

UNIVERSITATEA HYPERION

12.6. BIBLIOGRAFIA SPECIFICĂ UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE NR. 12

- Călin Oprea, Ristea Mihai, *Bazele contabilității*, Bucureşti, Editura Didactică şi Pedagogică, R. A., 2004

- Epuran Mihai (coordonator), *Contabilitatea financiară în noul sistem contabil*, Editura de Vest, Timişoara, 1995

- Feleagă Niculae, Malciu Liliana, Bunea Ştefan, *Bazele Contabilității, O abordare europeană şi internațională*, Editura Economică, Bucureşti, 2002

- Munteanu Victor, *Teoria şi bazele contabilității*, Bucureşti, Editura Lumina Lex, 2000

- Ristea Mihai, Dumitru Corina-Graziella, *Bazele Contabilității*, noțiuni de bază, probleme, studii de caz, teste grilă şi monografie, Editura Universitară, Bucureşti, 2005

UNIVERSITATEA HYPERION

13. BIBLIOGRAFIA ÎNTREGULUI SUPORT DE CURS

- Britton Anne, Waterson Chris, *Financial Accounting*, Prentice Hall, Fourth Edition, 2005

- Bojian Octavian, *Bazele contabilității*, Editura Economică, Bucureşti, 2003

- Caraiani Chirața, Olimid Lavinia (coordonatori), *Bazele contabilității*, Bucureşti, Editura ASE, 2001

- Charreaux Gérard, Cauzian Maurice, Petitjean Maurice, *Gestion financière*, troisième édition, Litec, Paris, Franța, 1991

- Călin Oprea, Ristea Mihai, *Bazele contabilității*, Bucureşti, Editura Didactică şi Pedagogică, R. A., 2004

- Epuran Mihai (coordonator), *Contabilitatea financiară în noul sistem contabil*, Editura de Vest, Timişoara, 1995

- Feleagă Niculae, Malciu Liliana, Bunea Ştefan, *Bazele Contabilității, O abordare europeană şi internațională*, Editura Economică, Bucureşti, 2002

- Feleagă Niculae, Ionaşcu I., *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I şi vol. II, Editura Economică, Bucureşti, 1998

- Ilie Mihai, *Tehnica şi managementul operațiunilor bancare*, Editura Expert, Bucureşti, 2003

- Munteanu Victor, *Teoria şi bazele contabilității*, Bucureşti, Editura Lumina Lex, 2000
- Possler Ladislau, Lambru Gheorghe, Lambru Bogdan, *Contabilitatea întreprinderii*, Editura fundației Andrei Şaguna, Constanța, 2006

- Ristea Mihai, Dumitru Corina-Graziella, *Bazele Contabilității*, noțiuni de bază, probleme, studii de caz, teste grilă şi monografie, Editura Universitară, Bucureşti, 2005

UNIVERSITATEA HYPERION

- Sălceanu Alexandru, *Bazele contabilității*, Bucureşti, Editura Economică, 2004

- *** Colectivul de lucru al Ministerului Finanțelor Publice, *Ghid practic de aplicare a Standardelor Internaționale de Contabilitate*, Editura Economică, Bucureşti, 2001

- *** *Dictionary of accounting*, Oxford University Press, U. K., 1995

- *** *Ghid pentru înțelegerea şi aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2004

- *** PricewaterhouseCoopers-Understanding IAS, Analysis and interpretation of International Accounting Standards, Second Edition, Bath Press, U.K., 1998

- *** Revista *Contabilitatea, expertiza şi auditul afacerilor* – Editura C.E.C.C.A.R, 2007

- *** *Standardele Internaționale de Contabilitate 2000*, International Accounting Standards Committee, Editura Economică, Bucureşti, 2000

- *** I.A.S.B., *Standarde Internaționale de Raportare Financiară* (IFRS), Editura CECCAR, 2007

- *** Insight-the Journal of the I.A.S.B. and the I.A.S.C. Foundation, 2007

- *** Colecția Monitorul Oficial (1990-2007)

- http://www.ase.ro/biblioteca/carte2.asp?id=49 (curs de *Bazele contabilității* din colecția „Biblioteca digitală" – A.S.E., coordonatori: Conf.univ.dr. Chirața Caraiani, Conf.univ.dr. Lavinia Olimid)

UNIVERSITATEA HYPERION

14. NOTIȚELE CURSANTULUI

UNIVERSITATEA HYPERION

UNIVERSITATEA HYPERION

UNIVERSITATEA HYPERION